

Kunnan ulkoisen valvonnan toimivalta hallinnon tarkas- tuksessa

Minna J Hautamäki

Pro gradu -tutkielma

Julkisoikeuden opintosuunta

25.5.2014

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

HAUTAMÄKI MINNA J: Kunnan ulkoisen valvonnan toimivalta hallinnon tarkastuksessa

Pro gradu -tutkielma, xiv + 79 s.

Julkisoikeuden opintosuunta

Toukokuu 2014

Kunnan hallinnon ja talouden tarkastusta koskeva sääntely on osin epäselvää ja aukollista. Määräyksiä on kuntalaissa, kunnan tarkastussäännössä ja tilintarkastajaa koskien myös tapaoikeudessa. Myös hallintolain tuntemat hyvän hallinnon periaatteet on otettava tarkastuksessa huomioon. Kuntien keskusjärjestö osallistuu vahvasti lain- ja sääntöjen tulkintaan ristiriita- ja ongelmatilanteissa. Hallintotuomioistuinten käyttämä ja jo osin vanhentunut jako laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuus-tarkastukseen elää niin ikään edelleen oikeustodellisuudessa päättymätöntä valtakauttaan.

Työssä annetaan oikeusohjeiden systematisointiin ja tulkintaan sekä oikeustodellisuuden havainnointiin perustuva vastaus kysymykseen: mikä on kunnan tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan toimivalta hallinnon tarkastuksessa? Toimivalta etenkin tarkoituksenmukaisuuskysymysten osalta ja toimijoiden välisten suhteiden oikeudellinen analyysi muodostavat lakisysteemisen kontekstin, jossa tutkimusongelmaa tarkastellaan.

Työ sisältää myös empiirisen tapaustutkimuksen kuntien tarkastuslautakuntien arviointikertomuksista ja niiden tarkastussäännöistä.

Sääntelyn aukollisuus ja monitulkintaisuus on johtanut siihen, että kuntien ulkoisen valvonnan toimijat enemmänkin alikäyttävät toimivaltaansa kuin ylittäisivät sen. Kuntien itsehallintoa myös muokataan normiohjauksella ylhäältä päin, keskusjärjestöjohtoisesti. Kuntalaki väljänä puitelakina ei toimi lainsäätäjän tarkoittamalla tavalla julkisen vallankäytön lisääntyneen laillisuuskontrollin kanssa rinnakkain.

Asiasanat: kunnan hallinto, toimivalta, tilintarkastaja, tarkastuslautakunta, tarkastussääntö, arviointikertomus

Sisällysluettelo

1. Johdanto.....	1
1.1. Tutkimuksen taustaa.....	1
1.2. Tutkimusnäkökulmat ja rajaukset	2
1.3. Kysymyksenasettelu ja metodi	3
1.4. Aikaisempi tutkimus ja lähdeaineisto.....	5
2. Kunnan hallinnon tarkastus lainopin tutkimustraditiossa	6
2.1. Oikeusnormien jaottelusta, tulkinnasta ja tulkitsijoista.....	6
2.2. Mitä viranomainen saa harkita?	10
2.3. Kunnan valvontajärjestelmän toimijoiden oikeudellinen asema.....	14
3. Kunnan tarkastussääntö ulkoisen valvonnan oikeusohjeena	21
3.1. Tarkastussäännön määritelmä ja määräykset	21
3.2. Kuka valmistelee tarkastussäännön?	25
3.3. Kuntaliiton mallisäännön suosio	28
4. Lakisääteinen tilintarkastus.....	30
4.1. Tilintarkastuskertomus – ainoa lakisääteinen tilintarkastuksen raportti	30
4.2. Muistutus ja huomautus hallinnon tarkastuksessa.....	34
4.3. Asioiden valmistelun tarkastus.....	36
4.4. Valtuuston päätösten mukaisuuden tarkastaminen.....	39
4.5. Tilintarkastajan vapaan harkinnan toimivalta	42
5. Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan yhteistoiminta	44
5.1. Tilintarkastajan ilmoitus.....	44
5.2. Tarkastuslautakunta tilintarkastajan työnantajana.....	47
5.3. Ulkoisen valvonnan toimijoiden työn yhteensovittaminen	54
6. Tarkastuslautakunnan lakisääteinen arviointitehtävä.....	56
6.1. Tarkastuslautakunnan arviointikertomus	56

6.2.	Tarkoituksenmukaisuus pienten kuntien arviointikertomuksissa – tapaustutkimus	58
6.2.1.	Tutkimuksen toteutus	58
6.2.2.	Toimivaltaista ja toimivallatonta arviointia	60
6.2.3.	Tarkoituksenmukaisuus-kriteerien täyttyminen kohdekunnissa	63
6.2.4.	Tutkimustulosten yhteenvetoa	68
7.	Johtopäätökset	70

Lähteet:

Lainvalmisteluaineisto:

HaVM 11/2000/vp

HaVM 18/1994

HE 71/2006/vp

HE 242/1998

HE 192/1994

Painamaton tutkimusaineisto:

Tilintarkastajan haastattelu 11.3.2014

Tarkastuslautakuntien vuoden 2012 arviointikertomukset:

Ilomantsi, myös osoitteessa: <http://webdynasty.pohjoiskarjala.net/Dynasty/Ilomantsi/kokous/20131317-3-1.PDF>

Inkoo, myös osoitteessa: http://ktweb-fi.inga.fi:8080/ktwebbin/ktproxy2.dll?doctype=1&docid=323031335c303630355c37303431383031352e504446&dalid=5.6.2013_10:43:44:000&extension=pdf

Jokioinen, ei internetissä

Juupajoki, myös osoitteessa: http://www.juupajoki.fi/paatos/poytakirjat/kvalt/valtuusto_15.4.2013_liitteet_1_2_4_5.pdf

Kangasniemi, myös osoitteessa: <http://www.kangasniemi.fi/D5webKniemi/kokous/KOKOUS-1004-5-Liite-1.PDF>

Kannus, myös osoitteessa: http://kokwww.kokkola.fi/dyn_kannus/kokous/2013859-5-2279.PDF

Kittilä, myös osoitteessa: <http://dynasty.kittila.fi/kokous/2013707-2-1.PDF>

Maalahti, ei internetissä

Nakkila, ei internetissä

Parikkala, myös osoitteessa: <http://www.parikkala.fi/loader.aspx?id=066db86e-2db8-41b0-9517-1468432b1a20>

Pihtipudas, ei internetissä

Pyhtää, myös osoitteessa: <http://pyhtaa01.hosting.documenta.fi/kokous/20131397-15-1.PDF>

Ristijärvi, myös osoitteessa: http://kafi.tutka.net/ri_paatokset/kokous/2013531-3-1.PDF

Rusko, ei internetissä

Siikalatva, myös osoitteessa: <http://dynasty.siikalatva.fi/djulkaisu/kokous/2013600-5-2185.PDF>

Sysmä, myös osoitteessa: <http://www.sysma.fi/dynasty/kokous/20131001-8-1.PDF>

Teuva, myös osoitteessa: http://www.teuva.fi/e/files/130617kvalt+ptk.pdf?node_id=1179

Tuusniemi, ei internetissä

Tarkastussäännöt:

Ilomantsi, ei internetissä

Inkoo, myös osoitteessa: http://www.inga.fi/hemsida/stadgar_instruktioner_strategi/fi_FI/stadgar_osv/_files/89410905646901320/default

Jokioinen, ei internetissä

Juupajoki, myös osoitteessa: http://www.juupajoki.fi/hallinto/Hallintosaanto_2014.pdf

Kangasniemi, ei internetissä

Kannus, ei internetissä

Kittilä, ei internetissä

Maalahti, ei internetissä

Nakkila, myös osoitteessa: http://www.nakkila.fi/asiakirjat/pub/%7B08934430-9C2A-461C-B305-633E0A0025CE%7D_Tarkastuss%C3%A4%C3%A4nt%C3%B6.doc

Parikkala, myös osoitteessa: <http://www.parikkala.fi/loader.aspx?id=066db86e-2db8-41b0-9517-1468432b1a20>

Pihtipudas, ei internetissä

Pyhtää, myös osoitteessa: <http://www.pyhtaa.fi/folders/Files/hallintos%C3%A4%C3%A4nt%C3%B6%202013.pdf>

Ristijärvi, ei internetissä

Rusko, ei internetissä

Siikalatva, myös osoitteessa: http://www.siikalatva.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/siikalatva/embeds/siikalatvawwwstructure/14718_HALLINTOSAANTO1.1.2013.pdf

Sysmä, myös osoitteessa: <http://www.sysma.fi/dynasty/kokous/20131044-4-1.PDF>

Teuva, myös osoitteessa: http://www.teuva.fi/kunta/data/Hallintosaanto_2014_alkaen.pdf

Tuusniemi, myös osoitteessa: <http://www.tuusniemi.fi/Tiedostot/hallintosääntö%2022.4.2013.pdf>

Painettu tutkimuskirjallisuus:

Ainasvuori Minna; Ainasvuori Olli; Hurmola-Remmi Hanna; Kenni Mikko; Kiviaho Markus; Mäntyharju Kari; Ollila Erkka & Oulasvirta, Lasse. *Tarkastuslautakunta osana kunnan valvonta- ja arviointijärjestelmää: tehtävät muuttuvassa kuntaympäristössä* / Minna Ainasvuori, Olli Ainasvuori, Hanna Hurmola-Remmi, Mikko Kenni, Markus Kiviaho, Kari Mäntyharju, Erkka Ollila, Lasse Oulasvirta. Helsinki: Auditor-yhtiöt, 2011.

Halonen Kaarina & Steiner Maj-Lis. *Tilintarkastusprosessi käytännössä* / Kaarina Halonen, Maj-Lis Steiner. Helsinki : WSOYpro, 2010. - (Ekonomia.).

Hannus Arno.& Hallberg, Pekka. *Kunnallislaki* / Arno Hannus, Pekka Hallberg. Hki : WSOY, 1991. - (Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. 176).

Harjula Heikki & Prättälä Kari. *Kuntalaki: tausta ja tulkinnat* / Heikki Harjula, Kari Prättälä. Helsinki: Talentum, 2012.

Heuru Kauko; Mennola Erkki & Ryynänen Aimo. *Kunta: kunnallisen itsehallinnon perusteet* / Kauko Heuru; Erkki Mennola, Aimo Ryynänen. Tampere: Tampere University Press, 2011.

Horsmanheimo Pasi & Steiner Maj-Lis. *Tilintarkastus: asiakkaan opas* / Pasi Horsmanheimo, Maj-Lis Steiner. Helsinki : WSOYpro, 2008.

Husa Jaakko. *Julkisoikeudellinen tutkimus: tutkimus julkisoikeudessa harjoitettavan oikeusdogmatiikan metodologiasta* / Jaakko Husa. Tampere: Finnpublishers, 1995. - (Acta Universitatis Lapponiensis.)

Kuuskoski Reino & Hannus Arno. *Kunnallislaki* / Reino Kuuskoski, Arno Hannus. Porvoo: WSOY, 1965.- (Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. n:o 39).

Laakso Seppo. *Lainopin teoreettiset lähtökohdat* / Seppo Laakso. Tampere: Tampereen yliopisto, 2012.

Laakso Seppo. *Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta erityisesti julkisoikeuden alalla* / Seppo Laakso. Helsinki: Valtion painatuskeskus, 1990.

Laihanen Anna-Leena. *Ajopuusta asiantuntijaksi: luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa* / Anna-Leena Laihanen. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen yliopisto, 2009.- (Acta Universitatis Lappeenrantaensis.)

Miller Peter & Rose Nikolas. *Miten meitä hallitaan* / Peter Miller, Nikolas Rose; suomentanut Risto Suikkanen. Tampere: Vastapaino, 2010.

Myllyntaus Oiva. *Kuntatalous: monen muuttujan summa* / toimittanut Oiva Myllyntaus. Helsinki: Suomen kuntaliitto, 2004.- (Luottamushenkilön oppaat 2005-2008).

Riistama Veijo. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö* / Veijo Riistama. Helsinki: WSOY, 1999 (Ekonomia).

Ruuska Pertti. *Kunnallinen tilintarkastus* / Pertti Ruuska, 1977.

Säilä Esko; Hellén-Toivanen Paula; Pakkanen Kaija; Kääriäinen Antti & Urrila Antti. *Kunnan hallinto talous ja valvonta* / Säilä Esko; Hellén-Toivanen, Kaija Pakkanen, Antti Kääriäinen, Antti Urrila. Helsinki: Edita, 2008.- (KPMG.).

Vuorinen Erkki. *Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät* / Erkki Vuorinen. Helsinki: Auditor, 2000.

Guy Dan M, Carmichael D. R.& Whittington Ray. *Audit sampling : an introduction* / Dan M. Guy, D. R. Carmichael, Ray Whittington. New York : Wiley, cop. 2002.

Verkossa julkaistu tutkimuskirjallisuus:

Heuru Kauko. *Kuntalaki käytännössä* / Kauko Heuru. Helsinki: Edita, 2003 osoitteessa: <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/139.pdf>

Husa Jaakko.& Pohjolainen Teuvo. *Julkisen vallan oikeudelliset perusteet: johdatus julkisoikeuteen* / Jaakko Husa, Teuvo Pohjolainen. Helsinki: Talentum, 2014 osoitteessa: <http://haku.suomenlaki.com/#!/Book/Book/%252FKIRJAT%252FVERKKOKIRJAT2014%252F978-952-14-2186-0.xml/toc>

Jortikka Erkki. *Kuntien arviointikertomusten kehitys* /pro gradu -tutkielma kunnallistalous Tampereen yliopisto 2009 osoitteessa: <http://urn.fi/urn:nbn:fi:uta-1-20210>

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa = God revisionssed inom offentlig förvaltning = Good auditing practice in the public administration / julkaisija: Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry. Helsinki: Edita, 2006 osoitteessa: <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/3659.pdf>

Korte Atte. *Toimivaltarajojen jäykkyys viranomaistoiminnassa.* / Edilex 2011/8. Referee-artikkeli, versio 1.0 Julkaistu 28.4.2011 osoitteessa: www.edilex.fi/lakikirjasto/7758

Kotkas Toomas. *Hallinto-oikeudellisen harkintavallan päivitys kotimaisen sosiaalioikeudellisen lainsäädännön valossa* / Lakimies 2011/ 6 s. 1130–1151 osoitteessa: <http://helios.uta.fi:2194/lakimies/8281.pdf>

Kärki Aki. *Tarkastuslautakunnan tarkoituksenmukaisuusarviointi – Miten tarkastuslautakunnan arviointia hyödynnetään kunnan ohjauksessa?* / pro gradu -tutkielma, finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi, Tampereen yliopisto 2009 osoitteessa: <http://urn.fi/urn:nbn:fi:uta-1-20063>

Mäenpää Olli. *Hallinto-oikeus* / Olli Mäenpää. Helsinki: WSOYpro, 2003 osoitteessa: <http://verkkokirjahylly.talentum.fi/teos/03ju349571>

Rautiainen Esko. *Johtosäännöt kunnan hallinnon ohjausvälineenä* / pro gradu -tutkielma kunnallisoikeus Tampereen yliopisto 2001 osoitteessa: <http://urn.fi/urn:nbn:fi:uta-1-10469>

Ryynänen Aimo. *Kunnan luottamushenkilö. Edustaja, päättävä, poliitikko*/ Sisäasiainministeriön keskustelualoitteet. Sisäasiainministeriö 23/2006. Helsinki 2006 osoitteessa: [http://www.poliisi.fi/intermin/biblio.nsf/89CEC92D6D43D87FC225718800233DFF/\\$file/232006.pdf](http://www.poliisi.fi/intermin/biblio.nsf/89CEC92D6D43D87FC225718800233DFF/$file/232006.pdf)

Yrjänä Jouni. *Tilintarkastuksesta arviointiin. Helsingin kaupungin tarkastusvirasto 1912–2012* /Julkaisija Helsingin kaupungin tarkastusvirasto osoitteessa: http://www.hel.fi/wps/wcm/connect/fde007004a14e3199e34feb546fc4d01/Tav100_FINAL_web.pdf?MOD=AJPERES

Internet-aineisto:

Espoon tarkastussääntö, osoitteessa: <http://www.espoo.fi/download/noname/%7BE25AFE06-E1EC-4886-B57F-DC99851E894D%7D/11975>

Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastussäännön muuttaminen–pätöshistoria osoitteessa: http://www.hel.fi/hel2/paatoksenteko/khs/kvstoA/10loppu080611/10loppu11_Asia1_Liite8.doc

Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastussääntö, osoitteessa: [www.hel.fi/hel2/johtosaannot/Tarkastus toimi.doc](http://www.hel.fi/hel2/johtosaannot/Tarkastus%20toimi.doc)

Helsingin kaupunginhallituksen ehdotukset–niminen asiakirja osoitteessa: http://www.hel.fi/static/helsinki/paatosasiakirjat/Kvsto2011/Esityslista10/Halke_2011-06-08_Kvsto_10_El.html

Helsingin valtuuston keskustelupöytäkirja 14.9. 2011, 139§ esityslistan asia nro 5, osoitteessa: http://www.hel.fi /static/helsinki/hallinto/Kvsto_keskustelupoytakirja_20110914.pdf 139§ esityslistan asia nro 5

Hyvinkään tarkastussääntö, osoitteessa: <http://www.hyvinkaa.fi/Tiedostot/Tarkastustoimi/tarkastussaaanto.pdf>

JHTT-laatulautakunnan suositus dokumentoinnista osoitteessa: http://files.kotisivukone.com/jhtt_yhdistys.kotisivukone.com/tiedostot/suosituspohja_2008_150908.pdf

Kannuksen valtuuston kokouspöytäkirja 10.6.2013 osoitteessa: http://kokwww.kokkola.fi/dyn_kannus/kokous/2013859-13.PDF

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa eriteltävistä tilintarkastuspalkkioista 1.10.2013 s. 43 osoitteessa: http://shop.kunnat.net/download.php?filename=uploads/yleisohje_liite_tiedot_ebook.pdf

Kirjanpitolahtakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta 19.3.2013 osoitteessa: http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolahtakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/9b_2013_Tilinpaaatos-ja_toimintakertomus2013.pdf

Kirkkonummen kunnanhallituksen lausunto asiassa 04578/13/2204 osoitteessa: <http://kirkkonummi01.hosting.documenta.fi/kokous/20131437-7-1.PDF> toiminut 23.5.2014

Kittilän valtuuston kokouspöytäkirja 30.9.2013 46§ osoitteessa: <http://dynasty.kittila.fi/kokous/2013736-1.PDF>

Kittilän valtuuston kokouspöytäkirja 30.9.2013 47§ osoitteessa: <http://dynasty.kittila.fi/kokous/2013736-2.PDF>

Kittilän valtuuston kokouspöytäkirja 17.6.2013 43§ osoitteessa: <http://dynasty.kittila.fi/kokous/2013707-3.PDF>

Kittilän vuoden 2012 tilintarkastuskertomus osoitteessa: <http://dynasty.kittila.fi/kokous/2013707-3-2.PDF>

Kuntaliiton hallintosääntömalli ja Kuntaliiton laatima valtuuston työjärjestysmalli osoitteessa: <http://shop.kunnat.net/download.php?filename=uploads/p060712103845O.pdf>

Kuntaliiton historiasta osoitteessa: <http://www.kunnat.net/fi/Kuntaliitto/tietoa/historia/Sivut/default.aspx> , toiminut 24.5.2014.

Kuntaliiton suositus: sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevien säännösten toimeenpano osoitteessa: http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/uutisia/2013/09122013_Sisainen_valvonta/Sisainen_valvonta_09122013.pdf

Kuntien asukasluvut aakkosjärjestyksessä osoitteessa: <http://vrk.fi/default.aspx?docid=7808&site=3&id=0> toiminut 24.5.2014.

Kuopion tarkastussääntö, osoitteessa: http://www.kuopio.fi/c/document_library/get_file?uuid=bd5eabec-b7f2-4db1-bfe3-d2949737b72b&groupId=12167

Lista JHTT-auktorisoinnin saaneista tilintarkastajista Suomessa osoitteessa: https://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/tarkastajat_suomi.pdf

Lontoon Royal Societyn kotisivut osoitteessa: <https://royalsociety.org/about-us/history/> toiminut 19.5.2014

Nurmeksen kaupunginhallituksen kokouspöytäkirja 1/03/030/2009 § 62 16.2.2009 / Pykälä 62 osoitteessa: <http://webdynasty.pohjoiskarjala.net/Dynasty/Nurmes/kokous/KOKOUS-925-7.HTM>

Ristijärven valtuuston kokouspöytäkirja 12.6.2013 36§ osoitteessa: http://kafi.tutka.net/ri_paatokset/kokous/2013531-3.PDF

Tampereen tarkastussääntö, osoitteessa: <http://www.tampere.fi/tiedostot/5iiVODcRH/tarkastusaanto.pdf>

Turun Sanomat 21.12.2011 osoitteessa: <http://www.ts.fi/uutiset/kotimaa/291120/Kapinalliset+puuhaavat+joukkoeroa+Kuntaliitosta++hahmotelmissa+uusi+jarjesto>

Urkulan valtuuston kokouspöytäkirja 20.6.2011 22§, osoitteessa: <http://urjala.ktweb.fi/ktwebbin/ktproy2.dll?doctype=2&filename=08634095.doc&pykno=22&elin=VALT&lis=0&pvm=20%2e6%2e2011%2019%3a00>

Urjalan valtuuston kokouspöytäkirja 20.6.2011 23§ osoitteessa: <http://urjala.ktweb.fi/ktwebbin/ktproy2.dll?doctype=2&filename=08634096.doc&pykno=23&elin=VALT&lis=0&pvm=20%2e6%2e2011%2019%3a00>

Vantaan tarkastussääntö, osoitteessa: http://www.vantaa.fi/fi/hallinto_ja_talous/arviointikertomukset/ulkoinen_tarkastus_1/tarkastussaan

Oikeustapaukset:

KHO 16.4.2014/1298

KHO 2013:112

KHO:2012:11

KHO 2005:58

KHO 2004:102

KHO 1999:48

KHO 15.9.1999 T 2499

KHO 10.5.1999 T 1035

KHO 1998 T 2745

KHO 23.1.1997 T 81

KHO 1972 II 42

KHO 1968-II-52

Keski-Suomen LO 6.3.1986 290

Kirkkonummen kunnanhallituksen lausunto asiassa 04578/13/2204

Helsingin hallinto-oikeuden lausuntopyyntö Kirkkonummen kunnanhallitukselle

Lyhenteet

EU	Euroopan Unioni
HallintoL	Hallintolaki
HaVM	Hallintovaliokunnan mietintö
HE	Hallituksen esitys
HTM-tilintarkastaja	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
JHTT-tilintarkastaja	Julkishallinnon– ja talouden tilintarkastaja
JHTT-laatulautakunta	Julkishallinnon– ja talouden tarkastuksen laatulautakunta
JHTT-yhteisö	Osake–tai henkilöyhtiö, jolla on julkishallinnon ja talouden tarkastuksen auktorisointi
KHO	Korkein hallinto-oikeus
kuntaL	Kuntalaki
LO	Lääninoikeus
vp	Valtiopäivät

1. Johdanto

1.1. Tutkimuksen taustaa

Kunnan ulkoinen valvonta rakentuu virkamies- ja luottamushenkilöiden yhdessä suorittaman tarkastuksen varaan. Tämä valvontajärjestelmä on ollut käytössä seitsemäntoista vuotta, vuoden 1997 alusta lähtien. Oikeudellisesti sitä ohjaa kolme keskenään tasavahvaa normia: kuntalaki (17.3.1995/365), joka on eduskunnan säätämä kunnan toimintaa ohjaava puitelaki, julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, joka on määritelmällisesti niin kutsuttua sopimukseen pohjautuvaa soft law-sääntelyä, sekä kunnan tarkastussääntö, jonka sisällöstä sen valtuusto on saanut päättää itsehallintonsa nojalla.

Kunnan ulkoisen valvonnan toimivuus on voimassaolonsa vuosina ollut monen tutkimuksen – niin teoreettisen kuin empiirisenkin – kohteena. Sitä on tutkittu etenkin taloustieteellisestä, julkisen varojen käytön ja tuloksellisuuden, näkökulmasta. Tämä johtuu siitä, että kunnan talous on järjestetty niin kutsutun tulosohjausmallin pohjalta, jossa valtuusto asettaa taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet ja tarkastuslautakunta arvioi, ovatko ne toteutuneet. On siis tutkittu sitä, mitä lisäarvoa luottamushenkilötarkastus ja toisaalta ammattimainen laillisuustarkastus tuovat kunnan taloudelle, ja toimiiko järjestelmä hyvin vai huonosti. Lakisääteistä tilintarkastusta on tutkittu myös paljolti taloudellisesta näkökulmasta käsin, sitä, toimiiko kilpailu tarkastuspalvelumarkkinoilla ja miten kunnat ovat hyötynet ammattimaisesta tarkastuksesta.

Toiminnan tehokkuudella tarkoitetaan verorahojen käytön tuloksellisuutta, taloudellisuutta ja vaikuttavuutta. Vähemmän on kiinnitetty huomiota toimijoihin ja heidän oikeudelliseen asemaansa. Kunta on julkishallinnollisena paikallisyksikkönä hallinnon laillisuusperiaatteen alainen, silti ulkoinen valvonta on järjestetty osin selkiintymättömin ja oikeudellisesti tulkinnanvaraisin normein. Yhteiskunta on viimeisten parinkymmenen vuoden aikana voimakkaasti ”oikeudellistunut”, niin, että säädännäisen normin tulee määritellä hyvin tarkkarajaisesti kaikki viranomaisen toimivaltaan kuuluvat tehtävät, joista poikkeuksia tulee tulkita suppeasti. Miten tämä näkyy kunnan ulkoisen valvonnan toimijoiden kohdalla, kun tiedämme, että sitä koskevista kolmesta oikeusohjeesta vain yksi on niin kutsuttu hard law-normi?

1.2. Tutkimusnäkökulmat ja rajaukset

Tutkielmani aiheena on tarkastella ongelmalähtöisesti kunnan ulkoista valvontaa koskevia normeja. Analysoin sääntelyä, joilla määritellään tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan tehtäviä ja pohdin sitä, missä määrin ne vastaavat tarkoitustaan. Haluan selventää ulkoisten valvontaorganien oikeudellista asemaa toimivaltakysymysten ja niiden tulkinnan osalta. Erityistä mielenkiintoa kohdistan tarkoituksenmukaisuus-näkökulmaan, koska lakisääteinen tilintarkastus ei siihen tapaoikeuden mukaan saa ottaa kantaa, ja kuntalain säädösten perusteella vallitsee epätietoisuutta myös siitä, missä määrin tarkastuslautakunta voi arvostella valtuuston päätösten tarkoituksenmukaisuutta.

Tutkimukseni koskee peruskuntaa, vaikka kuntakonsernin osalta oikeustodellisuus olisi todennäköisesti vieläkin mielenkiintoisempi. Tämä työ ei myöskään käsittele kunnan varainkäytön ja taloudenpidon lainmukaisuuden tarkastamista, paitsi niiltä osin kuin hallinnon ja talouden kokonaisuutta ei ole mielekästä erottaa toisistaan. En käsittele kunnan ulkoisen valvonnan osalta muita kuin tilintarkastajaa ja tarkastuslautakuntaa, jätän siis pois esimerkiksi valtion- ja EU-valvonnan. Käytän tarkoituksella termiä ”valvonta” termin ”tarkastus” sijasta, koska edellinen viittaa jatkuvaan toimintaan ja jälkimmäinen tuo mieleen enemmän menneiden tapahtumien norminmukaisuuden toteutuksen. Perustelen valintaani sillä, että toimivalta, joka julkishallinnolliselle elimelle on annettu, on olemassa preesens-muodossa eikä siis voi olla vain menneeseen kohdistuvaa. Määritelmällisesti ”puuttuminen” johonkin toimintaan on siis oman näkemykseni mukaan laajempi käsite kuin tarkastus, se on valvontaa.

Tämän tutkielman tulokset osoittavat, että valtaosassa suomalaisia kuntia ei ulkoinen valvonta käytä sitä toimivaltaa, mikä sille lain ja muiden oikeusnormien mukaan kuuluisi. Toimivallan osalta täytetään usein vain se, mitä laki suppeimman mahdollisen tulkinnan mukaan suo. Tällöin suppeimman sallitun laintulkinnan ja laajimman sallitun laintulkinnan väliin jää tyhjiö. Tämä ”ylimääräinen” toimivalta joko jää kokonaan käyttämättä, jolloin kunnassa eletään kroonisessa harkintavallan alituksen tilassa, tai sitten käyttämätön valta siirtyy tahoille, joille lainsäätäjä ei sitä alun perin ole tarkoittanut siinä laajuudessa suoda. Koska ulkoinen valvonta on kunnanvaltuuston ”työrukkanen”, tekee vallitseva käytäntö hallaa ennen kaikkea paikallisdemokratialle. Syitä ja seurauksia pohditaan pitkin työtä ja kokoavasti johtopäätös-osiossa.

1.3.Kysymyksenasettelu ja metodi

Tarkoitus on selvittää toimivaltasäännöksiä systematisoimalla ja tulkitsemalla tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan oikeudellista asemaa kunnan valvontajärjestelmässä. Tähän kuuluu ensiksi sen selvittäminen, miten kunnan hallinto on järjestetty, ja miten sen toimivuutta tarkastetaan ja valvotaan. Aluksi pohdin oikeusnormien jaottelua sääntöihin ja periaatteisiin sekä laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuustarkastuksen kategorisoinnin ongelmallisuutta sääntelyteoreettisena viitekehystenä, johon tutkimuspäätelmiä myöhemmin sovitetaan.

Koska tilintarkastajan suorittama hallinnon tarkastus painottuu laillisuustarkastukseen, on merkille pantavaa, että enin sitä koskeva sääntely löytyy tapaoikeudesta, jota hallinnon laillisuusperiaate ei edes tunne. Tutkimuksen tehtävänä on selvittää, mitä oikeusohjeet määräävät tilintarkastuksen raporteista, kuten tilintarkastuskertomuksesta ja sen mukautuksista sekä siitä, mitä tilintarkastaja saa lausua vapaan harkintansa perusteella eli tarkoituksenmukaisuudesta.

Erityistä mielenkiintoa kohdistan kunnan tarkastussääntöön, jonka oikeudellinen asema on ulkoista valvontaa koskevista oikeusohjeista kaikista tulkinnanvaraisin ja epäselvin. Sääntelyn aukollisuudesta johtuen sääntöä sovelletaan kunnissa mielivaltaisesti. Tätä varten teen oikeustapaustutkimuksen perusteella tilastollisen yleistysten legaalisen induktion hengessä. Tapaustutkimuksen kohteena on tarkastuslautakuntien suorittama tarkoituksenmukaisuusarviointi niiden lakisääteisissä arviointikertomuksissa. Tutkin myös sitä, mitä vaikutuksia kunnan tarkastussäännöllä on tämän arvioinnin sisältöön.

Lisäksi tarkastelun kohteena on sen tutkiminen, mitä kuntalaki määrää tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välisestä suhteesta. Selvitän etenkin sitä, missä määrin tilintarkastaja voi osallistua tarkastuslautakunnan lakisääteiseen arviointiin. Kenelle toimivalta siirtyy, jos se ei ole niillä, joilla sen lain mukaan kuuluisi olla? Varsinaisesta tutkimusongelmasta, joka on: käyttävätkö ulkoisen valvonnan toimijat sitä valtaa, jonka lainsäätäjät on niille antanut? johdetaan tutkimuskysymys ja siihen vastaamista tukevat apukysymykset.

Tutkimuskysymys on: Missä laajuudessa kunnan ulkoisen valvonnan keinoin voidaan puuttua hallinnon tarkoituksenmukaisuuteen voimassa olevan oikeuden mukaan?

Apukysymykset:

Millainen oikeusohje on kunnan tarkastussääntö?

Millainen oikeudellinen asema on tarkastuslautakunnan arviointikertomuksella?

Metodini on lainopillinen. Tarkastelen myös kuntien arviointikertomuksia oikeusdogmaattisessa kontekstissa. Eri koulukunnista työni sijoittuu lähimmäksi analyyttistä oikeustiedettä.¹ En tutki niinkään toimivallan olemusta, vaan sen teknisiä ja funktionaalisia ominaisuuksia. Lähtökohtaisesti käsittelen oikeuksia ja velvollisuuksia oikeussubjektien välisinä suhteina, en ole kiinnostunut niistä käsitteinä. Analyyttisessä lainopin lähestymistavassa lähdetään oletuksesta, että oikeudellinen päättely ei ole loogista, joten todellisuutta koskevia yleistyksiä ei voi myöskään löytää pelkällä deduktiivisella päättelyllä.

Pelkkää deduktiivista pro et contra-argumentointia ei omakaan työni sisällä, vaan siihen kuuluu myös empiirinen tapaustutkimus. Oikeuden itsensä ulkopuolella olevat tosiasiat kuuluvat empirian piiriin. Empiirinen tutkimusote soveltuu käytettäväksi etenkin silloin, kun tarkastellaan oikeutta toimintana (law as action).² Siinä huomio kiinnitetään säännöksen tosiasialliseen soveltamiseen. Seppo Laakso on esitellyt oikeusnormin voimassaolon kolmijakoisen tarkastelumallin, jossa käsite ”voimassa oleva oikeus” voi saada kolmenlaisia merkityssisältöjä: se voi tarkoittaa joko normin muodollista pätevyyttä, tosiasiallista voimassaoloa eli tehokkuutta tai arvoperusteista voimassaoloa eli hyväksyttävyyttä.³ Oma työni sisältää paitsi de lege lata-näkökulman, myös tämän normin tehokkuus-näkökulman sekä de lege ferenda-pohdintaa ainakin johtopäätökset-osiossa.

Laakson mukaan voimassa olevaa oikeutta koskevilta lauseilta puuttuu totuusarvo, koska ne eivät ole absoluuttis-universaaleja vaan systeemisidonnaisia. Pythagoraan suuhun laitetuin sanoin: ”mikä on Pyreneiden vuoriston tuolla puolen totta, on tällä puolella suurta valhetta”. Jos kuitenkin esitetään tutkimuksen tekemisen helpottamiseksi yleistyksiä, niin voidaan olettaa nimenomaan kuntien hallintosääntöjen olevan systeemisidonnaisia. Siksi induktiivisperusteinen (todennäköisyyskiin perustuva) ajattelumalli⁴ sopii tämänkaltaiseen työhön: tutkimustuloksilla on *riittävä* totuusarvo, sillä ne ovat laajasti omaksutun oikeudellisen kannanoton reaalaisia ilmentymiä. Tässä

¹ Laakso 2012; 467–477

² Husa 1995; 211 - 214

³ Laakso 1990; 31–32

⁴ Laakso 2012; legaalisesta induktiosta 409–412, oikeustieteen lauseiden totuusarvosta 414

työssä tutkimuksellinen pääpaino on nimenomaan säädösten tehokkuuden tarkastelussa eli niiden todellisessa voimassaolossa.

Tutkimus on jäsenelty toimivaltatematiikan sanelemana. Harkintavaltaopillisen viitekehyksen lisäksi työ käsittelee toimivaltaa kunnan hallintosäännön, tilintarkastajaa koskevan tapaoikeuden ja tarkastuslautakunnan kunnanhallitukselta jäljelle jäävien toimivaltarippeiden näkökulmasta. Jäsenelty on tehty ikään kuin suhteita osoittavasta näkökulmasta: millaiset suhteet asioiden ja ilmiöiden välillä vallitsevat. Tutkimuksen rakenne myötäilee niin ikään löyhästi oikeustieteen kohteen kolme osa-aluetta, jotka ovat oikeus sääntöinä (law viewed as rules), oikeus toimintana (law as action) ja oikeudellinen käyttäytyminen (behaviour).⁵ Työssäni normit edustavat sääntöjä, tuomioistuinin- ja Kuntaliitto-kannanotot toimintaa ja tarkastuslautakuntien arviointikertomukset käyttäytymistä.

1.4.Aikaisempi tutkimus ja lähdeaineisto

Tarkastuslautakunnan oikeudellisen aseman tulkinnanvaraisuus ja ”hankaluus” ei itsessään ole mikään uusi tutkimushavainto. Ainakin Aimo Ryyänen on kirjoittanut siitä lainopin lähtökohdista käsin. Hän on ollut huolissaan valtuuston päätösvallan luisumisesta kunnanhallitukselle ja johtaville viranhaltijoille. Kuntalakiakin ollaan uudistamassa, epäilemättä ongelmat ovat jo tovin olleet lainsäätäjän tiedossa. Aihetta on kuitenkin tutkittu huomattavan vähän muuten kuin loogis-deduktiivisella tutkimusotteella. Hallinnon tutkimus herättää jo itsessään mielikuvia jostain ei-olemassaolevan ontologisesta asemoinnista. Tosiasiassa kyseessä ovat oikeusohjeet, jotka koskevat meitä kaikkia, kuntien asukkaita. Haluan oman työni olevan keskustelua herättävä päivitys oikeustodellisuudesta. Elämme pitkällä 2000-luvun toisella vuosikymmenellä, mutta ummehtunut tuulahdus viime vuosituhanneista sinnittelee edelleen kuntien hallintosäännöissä.

Ensimmäinen väitöskirjatasoinen tutkimus luottamushenkilöarvioinnista on vuonna 2009 ilmestynyt Anna-Leena Laihasen *Ajopuusta asiantuntijaksi – luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa*. Se kuuluu oppialaan johtaminen ja organisaatiot. Laihasen mukaan hänen omien tutkimustulostensa valossa tarkastuslautakuntien ja tilintarkastajien välinen suhde ja sen heijastuminen tarkastuslautakuntien toimintaan ja arviointikertomuksiin, erityisesti niiden sisällön osalta, olisi enemmän tutkimuksen arvoinen.

⁵ Husa 1995; 216 - 218

Kirjallisuuslähteinä olen käyttänyt myös kolmea pro gradu-tutkielmaa, niiltä osin kuin niiden tulokset ovat liittyneet omaan tutkimusasetelmaani. Nämä ovat Esko Rautiaisen *Johtosäännöt kunnan hallinnon ohjausvälineenä* (2001), Aki Kärjen *Tarkastuslautakunnan tarkoituksenmukaisuusarviointi – Miten tarkastuslautakunnan arviointia hyödynnetään kunnan ohjauksessa?* (2009) sekä Erkki Jortikan *Kuntien arviointikertomusten kehitys* (2009). Kahdesta viimeksi mainitusta sain myös empiiristä tukea omille johtopäätöksilleni. Tutkimuskirjallisuuden perustan muodostavat kuntalain kommentaari ja Seppo Laakson *Lainopin teoreettiset perusteet*.

Primäärilähteinä käytän virallislähteitä eli lakeja ja lainvalmisteluaineistoa sekä tutkimuksen kannalta relevanttia oikeuskäytäntöä. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ja JHTT-laatulautakunnan julkaisemat suositukset ovat hyviä tapaoikeuden lähteitä. Empiirisenä aineistona kunnallisesta tarkastusympäristöstä tein myös yhden tilintarkastajan haastattelun. Se jäi loppujen lopuksi tutkimusasetelmani tarkennuttua melko pieneen rooliin, vaikka sainkin haastattelusta hyviä näkökulmia työhöni. Haastattelu on kuitenkin yksi lähteeni ja viittaaan siihen muutamaan kertaan. Varsinaisena empiirisenä lähdeaineistona ovat pienten kuntien tarkastuslautakuntien vuoden 2012 arviointikertomukset sekä samojen kuntien tarkastussäännöt.

2. Kunnan hallinnon tarkastus lainopin tutkimustraditiossa

2.1. Oikeusnormien jaottelusta, tulkinnasta ja tulkitsijoista

Oikeusnormit edustavat joko sääntöjä tai periaatteita. Säännöt ovat ehdottomia, kun taas periaatteet joustavat tapauskohtaisesti. Ne määrittävät oikeudellisia vaatimuksia, jotka tulee toteuttaa mahdollisimman suuressa määrin. Periaatteilla on laaja käyttöarvo, ja samaa periaatetta voi käyttää perustelemaan useita toisistaan poikkeavia ratkaisuja. Deduktiiviseen päättelyyn ne sopivat siksi huonosti.⁶

Jaottelu ei lisäksi ole mustavalkoinen vaan enemmänkin liukuva: on myös sääntöjen kaltaisia periaatteita ja periaatteiden kaltaisia sääntöjä. Esimerkiksi Ronald Dworkin lisää jaotteluun kolmannen kategorian: toimintapolitiikan. Pidän Dworkinin jaottelua tämän työn kannalta hyvänä analysoinnin apuvälineenä. Hyvinvointivaltiollinen sääntely on puiteluonteista lainsäädäntöä ja myös kuntalaki on puitelaki, jossa delegoidaan varsin paljon valtaa ”suorittavalle hallinnolle”. Tätä soveltaen:

⁶ Laakso 2012; 229–234

jos kuntalaki on sääntö, on paikallinen itsehallinto periaate ja valtuuston tahto toimintapolitiikka, jonka mukaan kuntaa hallitaan.⁷

Oikeusnormit voi jaotella velvoittavuuden lisäksi myös esimerkiksi funktion perusteella. Näin tekevät muun muassa Herbert L. A. Hart ja Alf Ross. Primäärinormit jäsentävät yksilöiden toimintaa, kun taas sekundäärinormit määrittävät julkisen vallan käyttöön liittyviä kompetensseja. Se, jolle sekundäärinormilla suodaan kompetenssi, voi asettaa ja muuttaa primäärinormeja. Normin tulkinnassa tarvitaan siis auktoriteetteja. Se, jolle on sekundäärinormilla määrätty kompetenssi, on velvoitettu ilmoittamaan muille, miten primäärinormia yksityistapauksissa tulkitaan. Esimerkiksi valtuusto ei voi antaa sitovia ohjeita hyväksymänsä johtosäännön tulkinnasta. Tulkinta kuuluu sille viranomaiselle, jolle toimivalta asian ratkaisemiseen on delegoitu.⁸

Lakiteksti voi olla yksiselitteinen, ja tähän on viimeisimmän perustuslakiuudistuksen jälkeen sekundäärinormeja säädettäessä pyrittykin. Semanttisesti avoin säädös on kuitenkin merkityssisällöltään epäselvä. Tulkinnalla pyritään eliminoidaan epäselvyys ja antamaan ilmaisulle tietty merkityssisältö useampien kysymykseen tulevien vaihtoehtojen puitteissa. Merkitys on semanttisesti ongelmaton, jos yleiskielen perusteella voidaan osoittaa ne tapaukset, joita se koskee. Samalla voidaan pois sulkea ne tapaukset, joita ilmaisun sisältämä merkitys ei ainakaan koske. Merkityksen epäselvälle alueelle (Laakso nimittää tätä myös merkityksen reunavyöhykkeeksi) sijoittuu lisäksi tapauksia, joista ei pelkän yleiskielen perusteella voi suoraan määrittää, kuuluvatko ne ilmaisun käsitesisällön piiriin vai eivät.⁹

Otetaan esimerkiksi kuntalain tarkastuslautakunnan tehtäviä määrittävä 71.2§:n ilmaisu: sekä **arvioitava**, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet. Tästä ilmaisusta on esitetty kahtalaisia mielipiteitä sekä akateemisessa keskustelussa että kunnissa, jotka säädöstä soveltavat arjessaan.¹⁰ Tarkoittaako ilmaisu ”arvioitava”, sitä, että tarkastuslautakunnan tulee arvioida, miten tavoitteet ovat toteutuneet, vai tarkoittaa se sitä, että tarkastuslautakunta vain ilmoittaa suorittamansa arviointityön päätteeksi, ovatko tavoitteet sen mielestä toteutuneet vai eivät. Silloin vastaus olisi vain kyllä/ei-tasoinen, ja yksittäinen tarkastuslautakunnan jäsen voisi mahdollisesti jättää yhteiseen kannanottoon eriävän mielipiteensä.

⁷ Laakso 2012; 237, 255

⁸ Laakso 2012; 248–253; Korte 2011; 18–19

⁹ Laakso 2012; 327–328

¹⁰ Ainasvuori et al. 2011; 30–33

Jälkimmäinen tulkinta on niin sanottu sanamuodon mukainen eli suppea tulkinta. ”Arvioitava ovatko” puoltaa kyllä/ei-tasoa, ”arvioitava, miten” viittaisi sen sijaan enemmän ensin mainittuun vaihtoehtoon. Sanamuodon mukaista tulkintaa perustellaan oikeusvarmuudella. Perustuslakivaliokunnan kannanoton mukaan kaikkia poikkeuksia lain nimenomaisesta sanamuodosta tulee tulkita suppeasti, silloin kun kyse on yksilön tai oikeussubjektin asemaan vaikuttavista velvoitteista. Sanamuodon mukaan tulee tulkita siis ainakin rikos- ja vero-oikeuden alaan kuuluvia säännöksiä.¹¹

Laajassa tulkinnassa tarkastuslautakunta saa tavoitearvioinnissaan esittää huomioita ja kritisoida myös itse tavoitteita, ei pelkästään sitä, miten ne ovat toteutuneet. Laaja tulkinta menee aina vähintään jonkin verran säännöstekstin sanamuodon ulkopuolelle. Perusteluja on useita. Lakisysteematinen argumentointi on kontekstisidonnaista. Jos ilmaisu on tulkinnanvarainen, sen merkityssisältö tulee selvittää samaa asiaa koskevien muiden säädösten valossa. Tavoitteellisessa tulkinnassa selvitetään lainsäätäjän motiiveja ja valitaan se tulkintavaihtoehto, joka parhaiten täyttää lainsäätäjän asettamat tavoitteet. Reaalis-pragmaattiset argumentit ottavat tulkinnan lähtökohdaksi seuraamusharkinnan: mitä tietystä tulkintatavasta seuraa ja millä tulkintavaihtoehdolla voidaan katsoa olevan yhteiskunnan ja yksittäisen tilanteen kannalta parhaimmat seuraukset?¹²

Jos ilmaisulle on löydettävissä useita tulkintavaihtoehtoja, niin onko osa niistä jo lähtökohtaisesti väärä? Kyseessä on lainopin klassinen yhden oikean ratkaisun ongelma. Onko oikeudellisen ongelman ratkaisuun olemassa yksi ainoa oikea vastaus, vai voiko yhden oikeusongelman ratkaista useammalla keskenään yhtä onnistuneella tavalla? Oikean ratkaisun vahva, vahvaa heikompi ja heikko käsittämistapa ovat 1) yksi oikea ratkaisu on olemassa, ja se on löydettävissä 2) yksi oikea ratkaisu on olemassa, mutta sitä ei aina onnistuta löytämään ja 3) yhtä oikeaa ratkaisua ei ole olemassa, vaan se on oikeudellisen ratkaisutoiminnan saavuttamaton ideaali.¹³

Yhden oikean ratkaisun olemassaolo yhtä lailla kuin mahdottomuuskin voidaan niin ikään perustella eri näkemyksillä. Oikeusrealistisen näkemyksen perusteella tuomioistuinratkaisu on se ainoa oikea. Ongelmana kuitenkin on se, että oikeusasteita on useampia, ja ne kaikki voivat päätyä samoista lähtökohdista eri lopputuloksiin. Silloin vain yksi ratkaisu on oikea, ja muut samaa asiaa käsitelleet tuomioistuimet ovat tulkinnassaan olleet väärässä. Kaikkia ratkaisuja ei myöskään voida alistaa tuomioistuinten päätettäväksi. Luonnonoikeudellinen näkemys pitää yhtenä ainoana oikeana ratkaisuna sellaista, joka on universaalisti ymmärrettynä oikeudenmukainen. Tämä jos mikä on

¹¹ Laakso 2012; 342–343

¹² Laakso 2012; 354–362, 316–323

¹³ Laakso 2012; 387–388

subjektiivinen luonnehdinta. Oikeuspositivistinen näkemys kieltää yhden ainoan ratkaisun olemassaolon, mekaanisia ratkaisutilanteita lukuun ottamatta.¹⁴

Hallinnollista toimintaa koskevia säännöksiä soveltavat ja niitä tulkitsevat sekä hallintotuomioistuimet että hallintoviranomaiset. Hallintotuomioistuimet arvioivat oikeudellisesti tapahtunutta toiseikastoa, kun taas hallintoviranomaiset tekevät tulevaisuuteen kohdistuvia päätöksiä, jotka ovat mahdollisia tuomioistuinkäsittelyn lähteitä. Tuomioistuin on laintulkinnan auktoriteetti, jonka tekemät ratkaisut muodostavat oikeuskäytännön hallintoviranomaisten laintulkinnan ohjenuoraksi.¹⁵

Oikeusongelma voi kuitenkin – kuten edellä todettiin - läpikäydä useamman oikeusasteen ennen kuin lopullinen lain tulkinta on selvinnyt. Näin kävi muun muassa KHO:n ratkaisussa 2013:112. Siinä hallinto-oikeus oli yksityishenkilön valituksen johdosta määrännyt Sipoon kunnallisvaalit uusittaviksi, koska piti niitä virheellisessä järjestyksessä toimitettuina. Syynä oli esteellisyystulkinta. Kuitenkin kunnanhallitus valitti ratkaisusta edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka kumosi hallinto-oikeuden ratkaisun päädyttyään tulkinnassaan toiseen lopputulokseen. Tämä syö osaltaan ainoan oikean ratkaisun uskottavuutta ja vähentää samalla oikeusvarmuutta. Aina kannattaa valittaa ylimpään instanssiin saakka, jos ei ole ensimmäiseen tulkintaan tyytyväinen.

Toinen, etenkin tämän tutkielman kannalta mielenkiintoinen kysymys, on Kuntaliiton asema oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa. Kuntaliitto on vuonna 1993 perustettu kuntien edunvalvontajärjestö, joka syntyi kun Suomen Kunnallisliitto ja Suomen Kaupunkiliitto yhdistyivät. Sen jäseninä ovat kaikki Suomen kunnat, ja sen yhtenä merkittävänä tehtävänä on antaa niille oikeudellista neuvontaa.¹⁶ Millainen auktoriteetti Kuntaliitto on laintulkinnan saralla? Onko se tuomioistuimen veroinen tulkitsija vai tuleeko sen kannanottoihin suhtautua varovaisemmin?

Pohdin tätä myöhemmin työssäni, vaikkakin retorisesti. Kuntaliitto vaikuttaa kunnissa olevan vahva ja kyseenalaistamaton auktoriteetti, mitä lain oikeaan tulkintaan ja muihin kuntia koskeviin kannanottoihin tulee. Kuntaliitto on antanut ja antaa edelleen suosituksia ja mallisääntöjä jäsenilleen, mitä tietysti keskusjärjestöltä voi edellyttääkin. Oman tapaustutkimukseni valossa pienten kuntien konsensus Kuntaliiton ohjausrooliin saattaa kuitenkin jopa heikentää paikallisdemokratiaa. Täytyy lisäksi pitää mielessä, että Kuntaliitolta pyytävät oikeudellisia neuvoja arkeensa niin kuntien viranhaltijat, luottamushenkilöt kuin tilintarkastajatkin.

¹⁴ Laakso 2012; 387–388

¹⁵ Laakso 2012; 486

¹⁶ Kuntaliiton historia <http://www.kunnat.net/fi/Kuntaliitto/tietoa/historia/Sivut/default.aspx>

Kuntaliitto on syönyt vahvalla neuvontaroolillaan sitä vapaan harkintavallan siivua, minkä valtiotavallan suoran puuttumisen väheneminen kuntalain voimaantumisen myötä kunnille itselleen luovutti. Tämä ei välttämättä ole huono asia. Kuitenkin on olemassa tapauksia, jotka ovat edenneet tuomioistuimiin, ja joissa tuomioistuinratkaisut ovat olleet päinvastaisia kuin Kuntaliiton antama tulkintakannanotto. Näin esimerkiksi KHO:2004:102, jossa oikeuskysymyksenä oli sen ratkaiseminen, oliko kunnan yhteistoimintana järjestämä pelastuslaitospalvelu laissa julkisista hankinnoista (30.3.2007/348, myöhemmin hankintalaki), tarkoitettu sidosyksikkö vai ei.

Itse katson, että Kuntaliiton antamiin tulkintasuosituksiin tulee voida luottaa. Mitä hyötyä olisi edunvalvontajärjestöstä, jonka lainopilliset neuvot eivät oletusarvoisesti pitäisi paikkaansa? Kuntaliitto osallistuu aktiivisesti lainsäädäntötyöhön, joten sekä lainsäätäjät että Kuntaliitto lienevät pääsääntöisesti selvillä toistensa tarkoituseristä. Jos Kuntaliitolta pyytää kannanoton tai tulkintasuosituksen oikeusongelmaan, ja soveltaa sitä käytäntöön, on ainakin tukeutunut uskottavaan auktoriteettiin.

Kuitenkin nämä kaksi edellä mainittua laintulkinnan ongelmaa kertovat, miten tulkinnanvaraisista asioista on kyse. Kun kuntalaissa tilintarkastajaa veloitetaan tarkastamaan, onko kunnan hallintoa hoidettu lain mukaan, ei tehtävää juuri epäselvemmin voisi määritellä. Mistä tilintarkastaja tietää, mikä on laillista, kun tuomioistuimet ja edunvalvojatkin kärhämöivät keskenään oikeista tulkinnoista? Tilannetta kuvaa hyvin maailman vanhimman tiedeakatemian, Lontoon Royal Societyn jo vuonna 1660 muotoiltu tunnuslause: ”nullius in verba”, ei kenenkään sanoihin luottaen. Lauseella viitattiin deduktion petollisuuteen; teorioista on mahdotonta johtaa yksittäistapauksiin soveltuvia universaaleja toimintaohjeita.¹⁷ Vaatiiko lain tulkinta aina tarkoituksenmukaisuusharkintaa?

2.2. Mitä viranomaisen saa harkita?

Viranomaisen hallintoasiassa tekemästä kirjallisesta ratkaisusta käytetään nimitystä hallintopäätös. Se syntyy hallintomenettelyssä, joka on hallintolaissa (6.6.2003/434) säännelty määrämuotoinen prosessi. Hallintopäätös voi olla laitton sekä aineellisesti että muodollisesti. Aineellisesti se on laitton silloin, jos se rikkoo primäärinormia, ja muodollisesti silloin, jos menettely, jossa se on syntynyt, on ollut virheellinen. Tällöin sanotaan, että päätös on syntynyt väärässä järjestyksessä. Tämän lisäksi julkisen vallan käyttöön luetaan niin sanottu tosiasiallinen hallintotoiminta eli virkamiehen

¹⁷ Lontoon Royal Societyn kotisivut <https://royalsociety.org/about-us/history/>

suorittamat hänelle kuuluvat velvollisuudet, joilla ei muuteta osapuolten välisiä oikeussuhteita. Näitä ovat esimerkiksi poliisin suorittamat pakkokeinot tai opettajan antama jälki-istunto.¹⁸

Tarkoituksenmukaisuudella ei ole olemassa legaalimääritelmää. Se pitää sisällään sellaisia käsitteitä kuin tarkoituksien toteuttaminen, menettelytapojen tehokkuus, tavoitteissa onnistuminen ja yleinen järkevyyt. Tarkoituksenmukaisuus ei ole normirationaalista, se ei siis perustu lakiin sääntönä. Karkeana yleismääritelmänä voisi kai todeta, että tarkoituksenmukaisuusharkinnan alaan kuuluu kaikki sellainen laintulkinta, joka menee sanamuodon ulkopuolelle ja perustuu lakiin periaatteena tai toimintapolitiikkana. Alun perin tarkoituksenmukaisuusharkintaan on jouduttu turvautumaan lain aukollisuudesta johtuen. Kun laki vaikennee, niin periaatteet puhuvat.¹⁹

Hallinto-oikeudessa on vanhastaan eroteltu viranomaisen suorittama harkinta laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuusharkintaan. Laillisuusharkinta on tämän ajattelun valossa sidottua, kun taas tarkoituksenmukaisuusharkinta on vapaata. Hallintotuomioistuimilla ei ole toimivaltaa tutkia valituksia, jotka koskevat päätöksen tarkoituksenmukaisuutta, vaan ne saavat käsitellä asian ainoastaan silloin, kun oikeusongelmaan on löydettävissä ratkaisu sääntö-oikeusnormista. Jos päätös ei riko mitään voimassa olevaa lainsäädäntä, se jätetään tuomioistuimessa tutkimatta.²⁰

Jälkikäteisessä laillisuuskontrollissa voidaan erottaa kolme eri syvyysastetta. Minimikontrollissa tutkitaan menettelylliset ja muodolliset seikat sekä toimivaltaa koskevat kysymykset. Normaalkontrollissa arvioidaan oikeudellisesti tapahtuneita tosiseikkoja. Maksimikontrolli sisältää arvioinnin toiminnan tarpeellisuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta. Tämä viimeksi mainittu arviointi ei kuulu hallintotuomioistuinten toimivaltaan.²¹

Hallinnon legaliteettiperiaate rajoittaa viranomaisen vapaata harkintaa. Vapaa harkinta on mahdollinen vain tietyin laissa määrätyin ehdoin. Vapaaseen harkintavaltaan on aivan ensimmäisenä liittyttävä asianmukainen toimivalta. Virkamiesoikeudellisen virkakäskyopin mukaan virkamies on velvollinen noudattamaan saamaansa virkakäskyä vain, jos sen täyttäminen kuuluu hänen kompetenssiinsä. Toimivalta tarkoittaa siis viranomaisen oikeutta, mutta samalla velvollisuutta suorittaa tiettyjä toimia. Toimivaltaan sisältyvää oikeudellista harkintavaltaa sitovat lisäksi hallinnon oike-

¹⁸ Mäenpää 2003; 347–350; Heuru–Mennola & Ryyänen 2011; 270

¹⁹ Laakso 2012; 244, 335–337

²⁰ Mäenpää 2003; 150–151, 351–352, 461–462; myös Husa & Pohjolainen 2014; 231–232; Kotkas 2011; 1132

²¹ Laakso 2012; 464–465

usperiaatteet ja hallinnon muotosidonnaisuus. Jos näiden kolmen ehdon katsotaan täyttäneen lain kirjaimen, saa viranomainen ratkaista hallintoasian muutoin vapaata harkintaa käyttäen.²²

Toimivalta luokitellaan asialliseen, asteelliseen ja alueelliseen. Toimivallan asiallisuus määrittää viranomaisen tehtäväpiirin sisältöä, eli sillä tarkoitetaan tehtäviä, jotka ovat lailla tai lain nojalla annettu tietyn viranomaisen tehtäväksi. Muut viranomaiset eivät saa ratkaista asioita, jotka kuuluvat jonkun toisen viranomaisen asialliseen toimivaltaan. Asteellinen toimivalta määrittää toimivallan laajuutta viranomaiskentässä. Siitä on kyse silloin, kun viranomaiskoneisto on hierarkkisesti järjestynyt. Eri viranomaisilla voi olla toimivalta ratkaista sama asia, mutta toinen viranomainen on asteellisesti toista ylempänä. Tällöin alempi viranomainen ei voi ratkaista asiaa, jos ylempi ottaa sen käsiteltäväkseen. Joskus lailla taas voidaan määrätä, ettei ylempi viranomainen saa ratkaista asiaa, ennen kuin alempi on ensin antanut siitä oman ratkaisunsa. Alueellinen toimivalta on nimensä mukaisesti toimivaltaa tietyllä maantieteellisesti rajatulla alueella saman hallinnonhaaran eri viranomaisten välillä.²³

Hallinnon toimivaltarajat ovat legaliteettiperiaatteesta johtuen jäykkiä. Viranomainen ei voi itse laajentaa omaa toimivaltaansa, koska tällöin tehty päätös tai toimi syntyy väärässä järjestyksessä. Toimivalta siis antaa viranomaiselle kelpoisuuden, jota ilman viranomaistehtävä ei aikaansaa tarkoitettua oikeusvaikutusta. Viranomaiselle toimivaltaa suovalla säädöksellä on lisäksi täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus. Säädöksen tulee olla niin yksiselitteinen, ettei epäselvyyttä siitä, kenen vastuulle jokin toimi kuuluu, pääse syntymään. Laissa tulee lisäksi määritellä viranomaisen tehtävät tyhjentävästi, jolloin toimi, jota laki ei nimenomaisesti tunne, rajautuu viranomaisen toimivallan ulkopuolelle.²⁴

Suurin osa viranomaisen suorittamasta harkinnasta onkin tavalla tai toisella sidottua. Puhtaasti teoreettiselta kannalta katsottuna sidottu harkinta on kuitenkin mahdollista vain oikean ratkaisun vahvassa käsittämistavassa. Sidotun harkinnan taustalla vaikuttava yhden ainoan oikean ratkaisun ideaali on kuitenkin akateemisessa keskustelussa julistettu pelkäksi ideaaliksi. Näin nähtynä laillisuus- tai oikeusharkinta ja tarkoituksenmukaisuusharkinta eivät ole toistensa vastakohtia, vaan

²² Korte 2011; 5–6; Kotkas 2011; 1130; Husa & Pohjolainen 2014; 67–69

²³ Mäenpää 2003; Korte 2011; 9–13

²⁴ Korte 2011; 5–8

niiden välillä vallitsee vain eräänlainen aste-ero, kuten Kotkas kirjoittaa Lakimies-lehden artikkelissa. Kumpikaan ei ole täysin vapaata, jos ei myöskään täysin sidottua.²⁵

Viranomainen ei saa vapaata harkintavaltaa käyttäessään syyllistyä harkintavallan ylitykseen, väärinkäyttöön eikä alitukseen. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen rikkominen on harkintavallan väärinkäyttöä. Se puolestaan on jo 1800-luvun saksalaisessa lainopin traditiossa määritelty seuraavasti: vastaako päätöksen tietty tosiasiallisesti toteutettu tarkoitus lainmukaista tarkoitusta, mukaan lukien lain sekä erityiset että yleiset tavoitteet? Jos vastaus tähän kysymykseen on kielteinen, täytyy tämän jälkeen tarkastella vielä päätöstä kokonaisuudessaan. Harkintavallan väärinkäytöstä on kyse ainoastaan silloin, jos tarkoitussidonnaisuuden ohittaminen muodostaa päätöksen virheellisyiden pääasiallisen kriteerin.²⁶

Harkintavallan alitus on puolestaan kyseessä silloin, jos viranomainen jättää käyttämättä harkinnan, jota sen toimielimenä tai hänen viranhaltijana toimivaltansa nojalla olisi kuulunut käyttää. Päätöstä, jonka tekeminen vaatii harkintaa, ei saa ratkaista mekaanisesti.²⁷ Harkintavallan alituksesta voi olla kyse myös tekemättä jättämisissä. Koska valtuustolla on valta päättää tietyistä kuntalaissa säädellyistä asioista, syyllistyy se toimivallan alitukseen, mikäli se ei tätä valtaansa käytä.

Valtuuston toimivaltaan kuuluvat kaikki kuntalain 13§:ssä valtuuston tehtäviksi määäämät asiat. Kuntalaki kuitenkin antaa valtuustolle mahdollisuuden tietyissä rajoissa siirtää toimivaltaansa kunnan muille viranhaltijoille, toimielimille ja luottamushenkilöille. Tämä tulee tehdä kunnan johdosäännössä, jolloin toimivaltavaltuus on kirjallisesti ilmaistu. Valtuusto ei myöskään saa siirtää toimivaltaa toisaalle niissä asioissa, joista sen on lain mukaan nimenomaisesti päätettävä.²⁸

Tarkoituksenmukaisuusharkinta on menettänyt entisestään merkitystään oikeuden ”eurooppalais-tumisen” myötä. Ajatus siitä, että viranomaisen toimivallan tulee perustua riittävän yksiselitteiseen oikeussäädökseen, jotta tapauskohtaiselle sovellusharkinnalle ei jäisi tilaa, perustuu samalle annettun toimivallan konstituutiolle kuin jäsenmaiden Euroopan Unionille suoma toimivalta. Voidaan puhua harkinnan suuntaviivoista normien asettamisissa puitteissa. Viranomaisen harkintavalta muodostaa tietynlaisen asteikon, jonka ääripäitä ovat puhdas laillisuus ja puhdas tarkoituksenmukai-

²⁵ Kotkas 2011; 1131

²⁶ Kotkas 2011; 1131–1132, 1135; Laakso 2012; 465–466; Mäenpää 2003; 167–168

²⁷ harkintavallan alituksesta Laakso 2012; 380

²⁸ Harjula&Prättälä 2012; 214–219

suus. Tuomioistuinten tehtävä on määritellä epätasällisiä oikeuskäsitteitä, kun taas vapaa harkintaa kuuluu oikeusseuraamuspuolelle.²⁹

Tunnusmerkistöpuoli ja oikeusseuraamuspuoli ovat usein riippuvaisia toisistaan, jolloin ilman yhtä on vaikea määritellä toista. Viranomaisharkinnassa ei useinkaan sovelleta yhtä ainoaa normia vaan kokonaista normiverkostoa. Hallinnon toiminta on suureksi osaksi lainsäädännön ilmentämien poliittisten tavoitteiden toimeenpanoa, ja sen tulee olla tehokasta, joustavaa ja nopeaa. Siksi viranomaisille on pakko suoda omaakin harkintavaltaa. Säännöistä ei ole järjen korvikkeeksi, kuten sanotaan. Hallinto ei voi muuttua puhtaaksi lainsäädäntökoneeksi.³⁰

Harkintavaltaa annetaan yleensä siksi, että sillä tavoitellaan jotain tiettyä päämäärää, ja hallinnon katsotaan paremmin voivan toteuttaa tuon päämäärän. Kotkas käsittelee artikkelissaan saksalaisen Schindlerin väitöskirjassaan esittämää teoriaa uudeksi hallinnon harkintavalta-opiksi. Schindler jakaa hallinnollisen harkinnan viiteen kategoriaan. Nämä ovat: 1) yksittäistapauksellinen harkinta, jossa sovitetaan lainsäätäjän abstraktisti ilmaisemia päämääriä yksittäistapauksiin 2) sopeuttamis-harkinta, jossa normia on tarkoitus soveltaa muuttuvissa olosuhteissa 3) asiantuntijaharkinta, joka edellyttää erityistä asiantuntemusta, ja on siksi delegoitu tätä asiantuntemusta omaavalle hallintoelimelle 4) poliittinen harkinta, jossa lainsäätäjät arvottaa eri toimintavaihtoehdot yhtä onnistuneiksi, ja antaa siksi hallinnon itsenäisesti valita niiden väliltä ja 5) liikkeenjohdollinen harkinta, jossa on tarkoituksenmukaisinta jättää hallinnolle itsenäistä harkintavaltaa taloudellisen tehokkuuden aikaan saamiseksi.³¹

2.3. Kunnan valvontajärjestelmän toimijoiden oikeudellinen asema

Kun puhutaan kunnan tekemistä päätöksistä ja kunnan toimivallasta, tarkoitetaan tällä kunnan asukkaiden keskuudestaan valitseman valtuuston tekemiä päätöksiä ja toimivaltaa. Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan kolmannessa artiklassa:

Paikallinen itsehallinto tarkoittaa paikallisviranomaisten oikeutta ja kelpoisuutta säännellä ja hoitaa lain nojalla huomattavaa osaa julkisista asioista omalla vastuullaan ja paikallisen väestön etujen mukaisesti. Tätä oikeutta käyttävät valtuustot tai

²⁹ Harjula&Prättälä 2012; 7. Laakso (2012; 466) katsoo Suomen saavuttaneen julkisen vallankäytön laillisuuskontrollin länsieurooppalaisen tason vasta 2000-luvulla. Merkkipaaluja tällä tiellä ovat hänen mukaansa olleet ihmisoikeussopimuksen ratifiointi vuonna 1990, EU-jäsenyys ja perusoikeuslainsäädäntö vuonna 1995 ja uuden perustuslain voimaantulo vuonna 2000.

³⁰ Kotkas 2011; 1136–1137; Korte 2011; 7

³¹ Kotkas 2011; 1137

kokoukset, joiden jäsenet on valittu salaisessa äänestyksessä vapailla välittömillä vaaleilla, yhtäläisen ja yleisen äänioikeuden periaatteen mukaisesti, ja joilla voi olla niille vastuussa olevia toimeenpanevia elimiä.³²

Kunnallisen kansanvallan nimessä valtuutetut tuntevat paikallisen väestön edut, ja osaavat hoitaa julkisia asioitaan niiden mukaisesti, oletettavasti paremmin kuin alueen ulkopuolinen taho. Siksi valtuuston päätösten mukaisuus, käsite, jota muun muassa käytetään kuntalain 73.1§:ssä, katsotaan yhteneväiseksi paikallisen väestön etujen kanssa. Kunta hoitaa huomattavaa osaa julkisista asioistaan omalla vastuullaan, kuten Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjassa todetaan. Vastuu realisoituu kielteisten seurausten yhteydessä: myös epätarkoituksenmukaisten päätösten takana nähdään asukkaiden kollektiivinen tahto. Yksittäinen valtuutettu kantaa äänestäjilleen poliittista vastuuta, jota palvelee viranomaisen julkisuusperiaate ja kunnallisen päätöksenteon laaja avoimuus ja julkisuus.³³

Poliittinen päätöksenteko pohjautuu intressipunnintaan ja demokraattisesti päätettyihin tavoitteisiin. Intressipunninta ei ole sanan puhtaassa merkityksessä lain tulkintaa, vaan tilannekohtaiseen todellisuustietoon pohjautuvaa kahden tai useamman kilpailevan oikeushyvän välillä valitsemista. Toimintatavoitteisessa päätöksenteossa on kyse taloudellisesta kustannustehokkuudesta. Taustalla vaikuttavat yhdessä sovitut tavoitteet, jotka on pyrittävä toteuttamaan mahdollisimman suuressa määrin mahdollisimman pienin kustannuksin.³⁴

Tarkoituksenmukaisuus nähdäänkin julkishallinnossa synonyyminä tuloksellisuudelle tai *säästäväisyydelle*, kuten sitä kunnallislakien aikaan kutsuttiin. Kunnan toiminnan ohjauksesta käytetään vakiintuneesti nimeä tulosohjausmalli. Valtuusto päättää niin kuntaa koskevista pitkän tähtäyksen strategioista kuin myös lyhyemmän aikavälin taloudellisista ja toiminnallisista tavoitteista. Sillä on budjettivalta. Poliittinenkin harkinta on toisaalta varsin sidottua, ja myös valtuuston valtaa kontrolloidaan toisella vallalla. Kunnanhallituksella on toimivalta *todeta kunnanvaltuuston päätösten laillisuus*, millä tarkoitetaan primäärinormin mukaisuuden toteamista. Tämä on organisaation sisäistä laillisuusvalvontaa.³⁵

³² Heuru, Mennola & Ryyänen 2011; 53, Harjula&Prättälä 2012; 90–91

³³ Ryyänen 2006; viranomaisen julkisuusperiaatteesta Heuru, Mennola & Ryyänen 2011; 60–64 ja Mäenpää 2003; 311–312

³⁴ Laakso 2012; 224–226

³⁵ Ryyänen 2006; 146; Harjula&Prättälä 2012; 505–509

Kuntalain 56§:n mukaan kunnanhallitus ei saa panna täytäntöön valtuuston tekemää päätöstä, jos se pitää sitä lainvastaisena. Valtuuston on tällöin käsiteltävä asia viipymättä uudelleen. Kuntalain sanamuodolla tarkoitettaneen seuraavaa kokousta. Valtuusto voi asiaa uudelleen harkittuaan silti pysyä päätöksessään, jolloin kunnanhallituksen on vietävä päätös hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Selvästi norminvastaisen päätöksen lisäksi valtuuston päätöstä ei saa panna toimeen, jos se on syntynyt väärässä järjestyksessä, tai valtuusto on ylittänyt toimivaltansa sitä tehdessään. Näin hallintolain oikeusperiaatteet ja muotosidonnaisuus tekevät myös valtuuston harkinnasta sidottua. Koska hallinto-oikeus on toimivaltainen ainoastaan jälkikäteiseen normaalikontrolliin, ei myöskään kunnanhallitus saa maksimikontrollia.³⁶

Vaikka kunnanhallituksen jälkikäteiskontrolli ei ulotu oikeudellisesti valtuuston päätösten maksimikontrolliin, niin sen alaisten lautakuntien ja viranhaltijoiden päätöksentekoon sillä on ehdoton veto-oikeus. Tätä kutsutaan otto-oikeudeksi, ja se muodostaa merkittävän poikkeuksen hallinnon toimivaltarajojen jäykkyyteen. Otto-oikeutta säännellään kuntalain 51§:ssä. Se merkitsee asian uutta käsittelyä. Tehdyn päätöksen ei tarvitse olla norminvastainen, eikä otto-oikeutta edes saa käyttää päätöksiin, jotka koskevat kunnan lakisääteisiä tehtäviä. Myös lautakunnilla on otto-oikeus alaisensa viranhaltijan päätöksiin, ja otto-oikeutta voidaan delegoida hallintosäännöllä edelleen myös lautakunnan alaiselle johtokunnalle. Asteellisesti ylempi viranomainen saa siis muuttaa harkintansa mukaan toimivaltaisesti alemman viranomaisen päätöksiä. Päätöstä ei kuitenkaan tarvitse muuttaa, vaikka se otettaisiinkin otto-oikeudella uuteen käsittelyyn. Se voidaan myös pysyttää entisellään, kumota tai palauttaa uudelleen käsiteltäväksi.³⁷

Kunnan ulkoinen valvonta kontrolloi valtuuston toimeksiannosta kunnan tilivelvollisia. Näitä ovat muun muassa kunnanhallituksen, lautakuntien, näiden alaisten johtokuntien, toimikuntien ja kunnan mahdollisten muiden toimielinten jäsenet, kunnanjohtaja tai pormestari ja apulaispormestarit, konsernihallinnon ryhmien johtajat, kuntakonsernin yhtiöiden ja säätiöiden toimitus- ja/tai tuotantojohtajat sekä toimielinten alaisten yksikköjen johtavat viranhaltijat, pääsääntöisesti esittelijät. Tilivelvollisuus konkretisoituu silloin, kun tilivelvollisen toiminta tulee valtuuston arvioitavaksi.

³⁶ Heuru, Mennola & Ryynänen 2011; 254; Harjula&Prättälä 2012; 505–509. Esimerkkinä valtuuston päätöksen syntymisestä väärässä järjestyksessä: KHO 1998 T 2745: esteellinen kunnanjohtaja oli ollut läsnä valtuuston kokouksessa. Esimerkkinä valtuuston toimivallan ylityksestä KHO 2005:58: valtuustolla ei ole toimivaltaa pidättää valtuutettua luottamustoimestaan tämän rikkoessa valtuuston työjärjestystä vastaan.

³⁷ Harjula&Prättälä 2012; 451–452

Häneen voidaan kohdistaa tilintarkastuskertomuksessa muistutus, ja valtuusto voi tämän johdosta evätä häneltä vastuuvapauden sekä omasta että alaisensa tekemisestä tai tekemättä jättämisestä.³⁸

Nykyinen kuntalaki ei anna tilintarkastajalle mahdollisuutta toiminnan tarkoituksenmukaisuuden ja tarpeellisuuden arviointiin, vaan lakisääteinen tilintarkastus on norminmukaisuuden minimikontrollia. Vielä vuoden 1977 kunnallislaisissa määrättiin tilintarkastajan tehtäväksi tarkastaa, onko kunnan hallintoa ja taloutta hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti sekä *muutoin asianmukaisesti*. Nykyisessä kuntalaissa kolmas lisäys on jätetty pois. Tilintarkastajan tehtävistä on jätetty pois myös siihen alun perin ehdolla ollut ”tarkastettava, onko kunnanhallinnossa syyllistytty kunnan edun vastaisen toimintaan”³⁹, luultavasti siksi, ettei ulkopuolisella tilintarkastajalla katsottu olevan tietoa siitä, mikä on kunnan edun mukaista ja mikä ei. Kyse on aina intressipunnitsevasta harkinnasta, mikä kuuluu tehdä enemmistödemokratialla.

Kuntalain tarkastussäännöksiin sisältyy muutama tulkinnanvarainen käsite tilintarkastajan tehtäviä koskien. ”Antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot”, mahdollistaa ja suorastaan vaatii ammatillista harkintaa. Periaatenormina tilinpäätöksen laadintaa ohjaa hyvä kirjanpito tapa, joten kovin vapaata harkintaa ei asiasta lausuminen de facto voi sisältää. Se on kuitenkin esimerkki Schindlerin harkintavaltaopin viiden kategorian tuntemasta yksittäistapauksellisesta harkinnasta. Toinen harkintaa sisältävä termi sisältyy tehtävään: onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty *asianmukaisesti*. Mikä on sanamuodon mukainen tulkinta termille ”asianmukaisesti”? Onko sille olemassa yksi ainoa oikea ratkaisu? Todennäköisesti tilintarkastaja joutuu käyttämään reaalipragmaattista seuraamusharkintaa tietyn kunnan valvonnan järjestämisen asianmukaisuuden arvottamiseksi. Onkin liian yksinkertaistava yleistys väittää, ettei tilintarkastajan lakisääteisiin tehtäviin kuuluisi lainkaan tarkoituksenmukaisuusharkintaa.

Tarkastuslautakunta puolestaan jatkaa vanhastaan käytössä olleen luottamushenkilötilintarkastuksen perinnettä. Ennen nykymuotoista tarkastusjärjestelmää valtuusto valitsi tilintarkastajiksi luottamushenkilöitä, joita kutsuttiin vuositilintarkastajiksi, kunnan koon mukaan.⁴⁰ Näiden rinnalla toimi maalaiskunnissa ja kauppaloissa yksi ammattitilintarkastaja, jonka kuntien keskusjärjestöt tähän tehtävään määräsivät. Isoissa kaupungeissa oli organisoitua revisiotoimintaa eli vakinaista ammattitilintarkastusta jo vuodesta 1911 lähtien. Työnjako luottamushenkilötilintarkastajien ja ammattitilintarkastajien välillä oli karkeasti sellainen, että revisori keskittyi kunnan laskentatoim-

³⁸ Harjula & Prättälä 2012; 619–627; tilivelvollisen käsitteen muuttumisesta Hannus & Hallberg 1991; 483–484

³⁹ Hannus & Hallberg 1991; 474–475; Rynänen 2006; 148

⁴⁰ Kuuskoski & Hannus 1965; 373–374; Hannus & Hallberg 1991; 472, 477–478

men toimivuuden valvontaan ja ”numerotarkastukseen”, kun taas luottamushenkilötilintarkastajat tarkastivat hallintoa eli suorittivat ”asiatarkastusta”.⁴¹ Mandaatti luottamushenkilöiden suorittamaan tarkoituksenmukaisuusarviointiin on todennäköisesti lähtöisin täältä.

Kuntalain tarkastusjärjestelmä uusittiin vuoden 1997 alusta. Samalla kuitenkin jatkettiin vanhaa hallinto-oikeudellista tapaa jaotella oikeusharkinta sidottuun ja vapaaseen eli laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuusharkintaan. ”Uudistuksella voidaan arvioida olevan tässä suhteessa positiivinen vaikutus erottamalla selkeästi toisistaan tehtävien hoitamiseen ja tavoitteiden saavuttamiseen liittyvä tarkoituksenmukaisuusarviointi (tarkastuslautakunta), varsinainen tilintarkastus (ammattitilintarkastus) ja mahdollinen sisäinen tarkastus (revisiotoimi)”, hallintovaliokunnan mietinnössä todetaan.⁴²

Tarkastuslautakunnan on siis lain tavoitteellisen tulkinnan mukaan nimenomaan tarkoitus arvioida tarkoituksenmukaisuutta. Minkälainen oikeudellinen asema sillä on? Huomionarvoista on, että se on ainoa pakollinen lautakunta, ja merkitsee siten rajoitetta kunnan *organisaatiovapauden periaatteeseen*. Sen toiminta on siis lähtökohtaisesti katsottu hyvin tärkeäksi. Tarkastuslautakunnan vapaa harkinta palvelee valtuuston tiedonsaantia ja päätöksentekoa ja toimii omalta osaltaan vastavoimana kunnanhallituksen vallalle.⁴³ ”Tämä [uudistus] ei kuitenkaan edellytä luopumista kansanvaltaisesta tarkastusinstituutiosta, ainakaan siltä osin kuin on kysymys tarkoituksenmukaisuuskysymyksistä”, todetaan hallituksen esityksessä⁴⁴.

Kunnanhallituksen jäsenillä ei ole läsnäolo-oikeutta tarkastuslautakunnan kokouksissa, eikä tarkastuslautakunta ole sen alainen, kuten kaikki muut kunnan mahdolliset lautakunnat. Tämä merkitsee myös sitä, ettei kunnanhallituksella ole otto-oikeutta, eli maksimikontrollia, tarkastuslautakunnan tekemiin päätöksiin. Tarkastuslautakunnan ”työnantaja” on valtuusto, eikä kunnanhallitus voi valmistella sen toimivallan alaan kuuluvia asioita. Valtuusto voi erottaa tarkastuslautakunnan halutessaan, kunhan erottamisen valmistelee tilapäinen valiokunta eikä kunnanhallitus.⁴⁵

Tarkastuslautakunta kilpailuttaa kunnan lakisääteiset tilintarkastuspalvelut ja valmistelee tilintarkastajan valinnan valtuustoa varten. Tilintarkastajalla, joka kuntalain mukaan voi olla joko yhteisö

⁴¹ Ruuska 1977; 33–35; 40–43. Vanha asiaa valottava oikeusratkaisu: KHO:1968-II-52, jossa linjattiin, että kunnan vakinaiselle tilintarkastajalle ei kuulu kunnan hallinnon tarkastaminen, mutta tällainen tilintarkastaja voidaan määrätä avustamaan vuositulintarkastajia hallinnon tarkastuksessa. Äänestyspäätös 5-3.

⁴² Harjula&Prättälä 2012; 593; HaVM 18/1994

⁴³ Rynänen 2006; 148

⁴⁴ Hallituksen esitys kuntalaiksi 192/1994; ks. myös Harjula&Prättälä 2012; 602

⁴⁵ Rynänen 2006; 158; Vuorinen 2000; 45

tai henkilö, tulee olla valtiovarainministeriön alaisen julkishallinnon- ja talouden tilintarkastuslautakunnan auktorisointi eli hyväksyntä (niin kutsuttu JHTT-auktorisointi). JHTT-tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymistä ja laaduntarkastusta sääntelee oma erityislakinsa, laki julkishallinnon ja talouden tilintarkastajista (1.4.1999/467), myöhemmin JHTT-laki. Jos kunnan tilintarkastajaksi valitaan yhteisö, täytyy sen määrätä JHTT-auktorisoitu henkilö vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi. Vastuunalainen tilintarkastaja vastaa koko muun tarkastusryhmän työn asianmukaisuudesta.⁴⁶

Koska tilintarkastuslaki (13.4.2007/459) ei koske JHTT-tilintarkastajaa, ei häneen myöskään sovelleta sen määräyksiä riippumattomuudesta, esteellisyydestä, salassapitovelvollisuudesta eikä vahingonkorvausvelvollisuudesta. Sen sijaan kuntalaissa ja JHTT-laissa säädetään molemmissa tilintarkastajan virkavastuusta hänen hoitaessaan kuntalain alaisia tilintarkastustehtäviä. Näin ollen kunnan tilintarkastajaa koskevat hallintolaki oikeusperiaatteineen ja esteellisyyssäännöksineen sekä rikoslain (12.7.2002/604) 40. luvun virkarikossäännökset, joihin voi syyllistyä ainoastaan virkatoimissa. Näitä ovat lahjuksen ottaminen (1§), törkeä lahjuksen ottaminen (2§), lahjusrikkomus (3§), virkasalaisuuden rikkominen ja tuottamuksellinen virkasalaisuuden rikkominen (5§), virka-aseman väärinkäyttäminen (7§), törkeä virka-aseman väärinkäyttäminen (8§), virkavelvollisuuden rikkominen (9§) ja tuottamuksellinen virkavelvollisuuden rikkominen (10§). Todennäköisen virkarikokseen syyllistymisen seurauksena viranhaltija voidaan pidättää virantoimituksesta rikostutkinnan ja oikeudenkäynnin ajaksi. Rangaistuksena langettavissa virkarikostuomioissa voi olla viraltapano eli viran menetys.⁴⁷

Rikosoikeudellisten seuraamusten sijasta seuraamukset virkatoimien lainvastaisuudesta voivat lievimmillään olla kurinpidollisia, jolloin kyseeseen tulee laissa kunnallisesta viranhaltijasta (11.4.2003/304) määrätty varoitus. Vahingonkorvausvastuu sen sijaan syntyy yleensä rikosoikeudellisen vastuun kanssa yhtä aikaa, ja on siis eräänlainen lisäseuraamus rikoslain mukaisen sakko- tai vapausrangaistuksen sekä viraltapanon ohella. Työnantajan- ja tekijän vahingonkorvausvelvollisuus määritellään kattavasti vahingonkorvauslain (31.5.1974/412) 4. luvussa; tosin vastaava sääntely on otettu myös JHTT-lakiin.⁴⁸

⁴⁶ Vuorinen 2000; 27–29

⁴⁷ Husa & Pohjolainen 2014; 308–310

⁴⁸ Husa & Pohjolainen 2014; 308–310; vahingonkorvausvastuusta kunnallishallinnossa Heuru 2001; 275–279

Virkavastuuta ei ole tilintarkastuksen liitännäispalveluissa, joita ovat esimerkiksi tarkastuslautakunnan sihteerin palvelut, erilaiset konsultoinnit, sisäisen tarkastuksen palvelut ja erityistilintarkastukset. Kuntalain mukaan tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen suorittamiseen. Tämä (sekä muodollisen että asiallisen) riippumattomuuden vaatimus rajoittaa jonkin verran liitännäispalveluiden tarjoamista samaan aikaan lakisääteisen tilintarkastuksen kanssa. Riippumattomuuden edellytykset on standardoitu, ja niitä testataan ennen jokaista toimeksiantoa. Myös JHTT-laatulautakunta seuraa auktorisoituja tilintarkastusyhteisöjä ja niiden vastaanottamia toimeksiantoja riippumattomuuden ja laadunvarmistuksen näkökulmasta. JHTT-tilintarkastaja on myös sitoutunut ammattitaitonsa ylläpitämiseen ja hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen.⁴⁹

Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan lisäksi kunnassa on nykyisin oltava toimiva sisäinen valvonta. Sisäisen valvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastaminen on kuntalaissa osoitettu tilintarkastajan tehtäväksi; lisäksi vuoden 2014 alusta voimaan astuneessa 13.3a§:ssä valtuuston tehtäväksi määrätään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista päättäminen. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaan kunnan vuosittaiseen toimintakertomukseen on vuoden 2013 alusta lähtien tullut laatia selonteko kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä, antaa arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista toiminnan kehittämiseen liittyvistä seikoista.⁵⁰

Sisäisen valvonnan juuret ovat kaupunkien revisiotoimessa, mutta sen määritelmä tulee yritysmaailmasta. Johtamiseen kuuluva valvontatehtävä on yksi osa sisäistä valvontaa, ja toinen on sisäinen tarkastus, eli vakinainen organisaation omana työnä suorittama tarkastustyö. Kuntalaki ei kuitenkaan sääntelee sisäistä tarkastusta muuten kuin epäsuorasti tilintarkastajan tarkastustehtävän kautta. Hallintovaliokunnan mietinnössä todetaan: ”Kunnan oma revisiotoimi voitaisiin edelleen säilyttää,

⁴⁹ JHTT-lain 1.2§: Tilintarkastajan toimiessa muussa kuin lakisääteisessä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustehtävässä häneen ei sovelleta tämän lain 4§:ää (riippumattomuus ja virkavastuu), 5§:ää (esteellisyys) ja 24§:ää (vahingonkorvausvelvollisuus). Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa; 43 tilinpäätöksen liitetietoihin on tullut 1.10.2013 lähtien merkitä uutena tietona se, minkä verran kunnan tarkastanut tilintarkastusyhteisö on laskuttanut kuntaa liitännäispalveluista, mm. neuvonnasta. Tilintarkastuslain alaisten tilintarkastajien palkkioiden erittelyä vaatii myös kirjanpitoasetuksen (28.6.2007/736) 7a§. JHTT-tilintarkastajan ammattitaidon ylläpitämisestä ja hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta määräävät JHTT-lain 6§ ja 6a§ sekä 15§

⁵⁰ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laati-
misesta 19.3.2013; 16–18. Ks. myös Säilä et al. 2008; 46

mutta sen tehtävänä olisi vastata sisäisestä tarkastuksesta. Lisäksi se voisi pyydettyä avustaa tilintarkastajaa ja tarkastuslautakuntaa tekemällä näiden pyytämiä selvityksiä”.⁵¹

Sisäisen valvonnan asianmukainen järjestäminen on kunnanhallituksen vastuulla, ja se on siitä valtuustolle tilivelvollinen. Nykyisin lähes kaikissa isommissa kaupungeissa on sisäisen tarkastuksen yksikkö tai vakanssi, joka suorittaa kaupunginhallituksen alaisena jatkuvaa seuranta- ja avustusta tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajia muun muassa tuottamalla arviointievidenssiä. Sisäisen tarkastuksen kohteina ovat esimerkiksi hankinnat, palkanmaksu, arvonlisäveroon liittyvät maksutapahtumat, tietojärjestelmien turvallisuus sekä tukien ja avustusten tarkastus. Sisäisen valvonnan toimivuutta ei ulkopuolinen oikein voi muuten tarkastaa, kuin varmistamalla, että siitä on olemassa ajantasaiset ohjeet. Toimimattomuus selviää ulkopuoliselle vasta jälkikäteen, epäkohtien paljastuessa.⁵²

Sisäinen tarkastus kannattaa järjestää kunnan omana työnä silloin, kun siihen havaitaan olevan tarvetta, eli kun toiminnasta saatava hyöty ylittää siitä aiheutuvat kustannukset. Pienissä kunnissa sisäistä tarkastusta jatkuvana omana palveluna ei yleensä ole varaa järjestää, ja tämä näkyy muun muassa tarkastuslautakunnan heikompina toimintaedellytyksinä verrattuna vakinaisen revision omaaviin kaupunkeihin. Tästä syystä myös tilintarkastuksen liitännäispalveluita ostetaan isommissa kaupungeissa vähemmän. Hyvin monet kunnan tarkastuksessa esiin nousevat epäkohdat liittyvät kuitenkin tavalla tai toisella sisäisen valvonnan puutteisiin, eikä näitä voi paikata perusteelliskaan ulkoinen tarkastus.⁵³

3. Kunnan tarkastussääntö ulkoisen valvonnan oikeusohjeena

3.1. Tarkastussäännön määritelmä ja määräykset

Kunnallislakien aikaan kunnan itsensä antamat oikeussäännöt jaettiin ohje-, johto- ja kunnallissääntöihin. Ohjesääntö oli pakollinen, ja sen voimaantulo, samoin kuin kunnallissäännön, edellytti alustamista valtion viranomaisen vahvistettavaksi. Kunnan omaa organisaatiota koskevia ohjesään-

⁵¹ Säilä et al. 2008; 65–74; HaVM 18/1994

⁵² Myllyntaus (toim.) 2004; 57; Ainasvuori et al. 2011; 17–19, vrt. Halonen & Steiner 2010; 62–81; Kuntaliiton suositus: sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevien säännösten toimeenpano; 11

⁵³ HaVM 18/1994; Harjula & Prättälä 2012; 604–605. Yksi esimerkki sisäisen valvonnan puutteesta löytyy Helsingin tarkastusviraston historiikista; 108: vuosina 2004–2005 Helsingin Tekstiilipalvelussa paljastui liki 600 000 euron kavallus ja Helsingin Vedessä tehtiin laaja tutkimus epäilyistä kaupungin varojen väärinkäytöstä. Tilintarkastajan mukaan kaupunki ei ollut määritellyt, mitä sisäisellä valvonnalla tarkoitettiin, eikä sillä ollut ohjeita sen toteuttamisesta.

töjä olivat muun muassa kunnallishallinnon ohjesääntö ja kuntainliiton perussääntö, erityislainsäädäntöön perustuvia ohjesääntöjä puolestaan esimerkiksi kansakoulun (myöhemmin peruskoulun) ohjesääntö ja sosiaaliohjesääntö. Ainoastaan johtosääntöjä ei tarvinnut alistaa, vaan valtuusto sai vapaasti päättää niiden sisällöstä ja myös määrästä. Kunnallisäännöt olivat alueellisia järjestys-sääntöjä, joiden rikkomisen sanktioksi valtuusto saattoi määrätä uhkasakon.⁵⁴

Nykyinen kuntalaki ohjaa hallinnon ja talouden tarkastamista hyvin suurpiirteisesti. Tämä on lain-sääätäjältä tarkoituksellista: valtuuston tulee antaa yksityiskohtaisemmat tarkastuksen järjestämi-seksi tarvittavat määräykset hallintosäännössä (50§), eikä alistusmenettelyä valtion viranomaiselle enää käytetä.⁵⁵ Määräykset voidaan antaa joko hallintosäännön osana tai vaihtoehtoisesti erillisenä tarkastussääntönä. Tarkastussääntö onkin varsin mielenkiintoinen oikeusohje, sillä kunta itse saa päättää sen sisällöstä.

Aluksi: mikä on tarkastussäännön oikeudellinen asema? Itse pidin itsestään selvänä, että koska valtuustoperiaatteella on perustuslain tuki, tulee valtuuston hyväksymällä hallintosäännöllä, (joka tarkastussääntökin on) samoin olla asetusta korkeampi lainvoima. Asia ei ilmeisesti kuitenkaan ole näin. Epäselvyyttä vallitsee siitäkin, luetaanko hallintosääntöjä ollenkaan oikeusnormeihin, koska määritelmällisesti ne saattavat lukeutua myös hallintomääräyksiin. Jälkimmäistä tulkintaa puoltai-sivat monet seikat, muun muassa se, etteivät kunnan hallintosäännöt koske ennalta määräämättömiä tapauksia, vaan niitä sovelletaan vain kunnan viranomaisiin ja luottamushenkilöihin. Lisäksi tuomioistuimessa johto-sääntöön vetoavan on näytettävä toteen sen sisältö. Muitakin kriteereitä on: johtosääntöä ei vahvis-teta säädännäisen lain tavoin, eikä säädännäisestä normista voi valittaa, päinvastoin kuin kunnan hallintosäännöstä, josta voi tehdä kuntalain 90§:n tunteman kunnallisvalituksen.⁵⁶

Nykyisessä lainopin jaottelussa kunnan hallintosääntö määritellään konstituivaksi kompetens-sinormiksi. Se vastaa kysymykseen: kenen tai minkä viranomaisen kuuluu asiassa toimia ja kuinka laajat oikeudet ja velvollisuudet viranomaisella tässä asiassa on?⁵⁷ Tarkastussääntö siis konstituoi

⁵⁴ Kuuskoski & Hannus 1965; 77–79, 88

⁵⁵ Ks. hallintovaliokunnan mietintö uuden kuntalain soveltamisen vaikutuksista kuntien hallintoon ja toimintaan 11/2000/vp: ”Kuntalaki on kuntia koskeva peruslaki, joka antaa kunnille mahdollisuuden erilaisiin ratkaisuihin väljen-tämällä aikaisempaan verrattuna kuntien hallinnon, talouden ja toiminnan sääntelyä. Laissa tunnustetaan kuntien eri-laisuus ja sallitaan erilaisia kuntakohtaisia ratkaisuja kunnan hallinnossa ja tehtävien hoitamisessa. Tosin kaikkia lain sallimia vaihtoehtoja ja toimintamahdollisuuksia ei ole kunnissa otettu käyttöön”. Ks. myös Harjula&Prättälä 2012; 441

⁵⁶ Heuru 2003; 149; kunnan johtosäännön asemaa oikeusnormina on pohtinut pro graduksaan Rautiainen 2001; 16–19

⁵⁷ Laakso 1990; 19; vrt. Korte 2011; 19

kunnan valvontaelimille tehtäväpiiriin ja määrittelee sen laajuuden. Tilintarkastajan tulee työssään noudattaa kuntalain, hyvän tilintarkastustavan ja hallintosääntöjen määräyksiä, ja vastaavasti hänen tulee jättää noudattamatta sellaisia asiakkaan antamia ohjeita, jotka ovat ristiriidassa näiden kolmen normin kanssa. Tarkastussääntö koskiessaan myös tilintarkastajaa määrittää hänenkin toimivaltaansa ja sitoo osaltaan hänen harkintamahdollisuuksiaan.

Mistä kunnan tarkastussäännössä sitten määrätään? Kuntalaissa säädetään epämääräisesti ”tarpeellisista määräyksistä”, eli annetaan ymmärtää, että mistä tahansa, minkä valtuusto katsoo asian tiimoilta tarpeelliseksi. Tarkastussääntömalli on Kuntaliiton laatima esimerkki tarkastussäännöstä, ja vähintään siinä olevat määräykset täytyisi jokaisen kunnan tarkastussääntöön ottaa. Tarkastussääntömallissa on kymmenen pykälää. Ensimmäinen pykälä koskee kunnan valvontajärjestelmää kokonaisuutena, ja siis myös sisäistä valvontaa. Pykälät 2-4 koskevat tarkastuslautakuntaa, määrittäen sen kokoonpanoa, kokouksia ja tehtäviä valtuuston työjärjestyksen tapaan. Pykälät 5-7 koskevat tilintarkastajan valintaa ja vastuun jakamista niissä tapauksissa, joissa lakisääteinen tilintarkastus ostetaan kahdelta eri tilintarkastusyhteisöltä. Tällöin tarkastusta suorittavat tilintarkastajat ovat sääntömallipykälän 7 mukaan yhteisvastuussa suoritetusta tarkastustyöstä. Pykälät 8-9 koskevat tilintarkastajan raportointia, ja 10. pykälä tarkastuslautakunnan valmistelutehtäviä.⁵⁸

Tarkastussääntömalli määrää tarkastuslautakunnalle kolme lisätehtävää. Sen tulee:

- 1) seurata tilintarkastajan tarkastussuunnitelman toteutumista ja muutoinkin tilintarkastajan tehtävien suorittamista, ja tehdä tarpeen mukaan esityksiä tilintarkastuksen kehittämiseksi, 2) huolehtia siitä, että tilintarkastusta varten on tarpeelliset voimavarat, jotka mahdollistavat tilintarkastuksen suorittamisen hyvän tilintarkastustavan laajuudessa, ja 3) tehdä aloitteita ja esityksiä lautakunnan, tilintarkastajan ja sisäisen valvonnan tehtävien yhteensovittamisesta mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla.⁵⁹

Tarkastuslautakunta saa siten toimivallan (joka on sekä oikeus että velvollisuus) suorittaa paitsi kuntalaissa sille määrätty tehtävät, myös nämä kolme muuta tehtävää. Vähintään, kuten Kuntaliitto mallissaan korostaa. Enemmästäkin saa siis määrätä, voisi olettaa olevan lainsäätäjän tahto. ”Vaikka kunnassa on tarkastussääntö hyväksytty, on sitä aika ajoin tarkastettava ja pidettävä se ajan tasalla. Sääntö ei saa muodostua järkevän toiminnan esteeksi, vaan sitä on muokattava tuke-

⁵⁸ Kuntaliiton laatima hallintosääntömalli; 22; Vuorinen 2000; 39 -63

⁵⁹ Kuntaliiton laatima hallintosääntömalli; 22; Vuorinen 2000; 50

maan valvonnan kehittämistä. Tarkastussäännön muutoksista päättää valtuusto, ja asian valmistelee sille tarkastuslautakunta”, kirjoittaa Erkki Vuorinen.⁶⁰

Kuulostaa selvältä ja ongelmattomalta, mutta onko näin? Yli kaksi vuotta kestänyt kiista Helsingin kaupunginvaltuustossa tarkastussäännön muuttamisesta on hyvin kuvaileva esimerkki. Helsingin tarkastuslautakunta teki ensimmäisen ehdotuksen tarkastussäännön tarkentamisesta joulukuussa 2010. Silloin tarkastuslautakunta ehdotti, että tarkastussäännön 8§:ään lisättäisiin seuraavanlainen momentti: ”Tarkastuslautakunta voi arviointikertomuksen lisäksi laatia valtuustolle erillisiä raportteja. Näistä hankitaan kaupunginhallituksen ja asianomaisen toimielimen lausunnot ennen raportin toimittamista valtuuston käsiteltäväksi.” Toukokuussa 2011 kaupunginhallitus äänesti asian jätettäväksi pöydälle.⁶¹

Asia palasi esityslistalle syyskuun 2011 valtuustokokouksessa. Siellä se palautettiin äänestyksen jälkeen uudelleen valmisteltavaksi, koska sille ei hallituksessa ollut tehty mitään tällä välin. Vastakkain oli kaksi näkemystä: kaupunginhallituksen enemmistö katsoi, että tarkastuslautakunta pyrkii kasvattamaan valtaansa, politikoimaan ja johtamaan kaupunkia kaupunginhallituksen ohi. Valtuuston enemmistön mielipide puolestaan oli, että tarkastuslautakunta on suoraan valtuuston alainen, joten sen pitäisi voida tuoda raportteja valtuustoon muutoinkin kuin kerran vuodessa arviointikertomuksen yhteydessä.⁶²

Kakkosnäkemysten taustalla oli kuluva valtuustokautta edeltävän tarkastuslautakunnan pyrkimys puuttua kaupungin hankintamenettelyyn niin sanotulla harmaan talouden vaikutuksia koskeneella raportilla, jonka laatimista valtuusto oli siltä pyytänyt. Hallitus katsoi tuolloin, ettei tarkastuslautakunnalla ollut raportin antoon tarvittavaa toimivaltaa, ja kieltäytyi viemästä raporttia valtuustoon. Perusteluksi se esitti aluksi sen, ettei tällaisesta toimintatavasta ollut mainintaa tarkastussäännössä, mutta osoitti myöhemmin passiivisuutta tarkastussäännön muuttamista kohtaan. Valtuusto ja tarkastuslautakunta saivat lopulta tahtonsa läpi, koska lobbasivat hallituksen enemmistön asian taakse.⁶³

⁶⁰ Vuorinen 2000; 39

⁶¹ Helsingin kaupunginhallituksen ehdotukset–niminen asiakirja; Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastussäännön muuttamisen päätöshistoria: liite 8. Helsingin tarkastusviraston historiikin perusteella tarkastuslautakunnan erillisraportointia oli ensimmäisen kerran yritetty jo vuonna 2003, huonolla menestyksellä. Yrjänä 2012; 119

⁶² Helsingin valtuuston keskustelupöytäkirja 14.9. 2011, 139§ esityslistan asia nro 5

⁶³ ibid

3.2.Kuka valmistelee tarkastussäännön?

Tarkastussäännön muuttamisasiaa koskevat asiakirjat ovat mielenkiintoisia, sillä tulkintakannanottoja pyydettiin kolmelta eri lainkäytön auktoriteetilta ja ne jakautuivat kahteen päinvastaiseen leiriin. Ratkaistavina olivat seuraavat kysymykset: minkä kunnallisen elimen toimivallan alaan kuuluu tarkastussäännön valmistelu ja miten kuntalain tarkastuslautakunnan arviointitehtävää tulee tulkita? Jälkimmäiseen kysymykseen liittyen vielä tarkennuksena: rajoittuuko tarkastuslautakunnan arviointitehtävä vain kerran vuodessa annettavaan arviointikertomukseen (josta ei ole edes sääntelyä kuntalaissa), vai saako lautakunta raportoida valtuustolle milloin katsoo sen tarpeelliseksi?

Kuntaliiton tulkintakannanoton mukaan tarkastussääntö on yleishallintoasia ja sen valmistelu kuuluu kaupunginhallituksen toimivaltaan. Tarkastuslautakunnalla voidaan kuitenkin katsoa olevan aloiteoikeus lautakunnan toimialaan kuuluvissa asioissa kaupunginhallitukselle. Aloitteen johdosta hallituksen on ryhdyttävä valmistelutoimiin. Erillisraportoinnin osalta Kuntaliitto katsoi, että valtuuston tilaamina erillisraporttien laadinta kuuluu tarkastuslautakunnalle, mutta oma-aloitteisesti niitä ei pidä ruveta laatimaan. Samaa mieltä kaupunginhallituksen valmistelukompetenssista oli hallintotieteen tohtori ja oikeustieteen lisensiaatti Kauko Heuru. Hänen näkemyksensä mukaan tarkastuslautakunta voi tosin laatia erillisraportteja myös ilman valtuuston toimeksiantoa, kunhan raportit koskevat kuntalain tuntemaa valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden jälkikäteisarviointia.⁶⁴

Helsingin Oikeuspalvelut pyysi kannanottoa myös HTM- ja JHTT-tilintarkastaja Erkki Eskolalta, joka puolestaan piti tarkastussäännön valmistelua tarkastuslautakunnan tehtävänä ja muisteli näin menetellyn Tampereella hänen toimiessaan siellä kaupunginreviisorin viran aiempana haltijana. Helsingin Oikeuspalveluiden selviteltyä asiaa kävi ilmi, että käytäntö oli Tampereellakin myöhemmin muuttunut. Oikeuskirjallisuus (ainakin kuntalain kommentaari) tulkitsee kysymystä niin ikään siten, että kunnanhallituksen valmistelu on pääsääntö, johon tarkastuslautakunnan tarkastusasioita koskeva valmistelu muodostaa poikkeuksen, ja toimivaltasäännösten poikkeuksia tulee aina tulkita suppeasti. Valtuuston oikeus antaa tehtäviä ja pyytää selvityksiä kaikilta sen alaisilta toimielimiltä ja viranhaltijoilta suo kuitenkin kompetenssin erillisraportointiin tarkastuslautakunnalle,

⁶⁴ Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastussäännön muuttamisen päätöshistoria: liite 8; vrt. Harjula & Prättälä 2012; 599: ”Tarkastuslautakunnan toimivallan suppeaa tulkintaa noudattaen voidaan lähteä pääsäännöstä, että valmisteluvastuu viimeksi mainituissa asioissa on kunnanhallituksella”. Miksi tarkastuslautakunnan toimivaltaa pitäisi tässä tapauksessa tulkita suppeasti?

joka puolestaan voi harkita, laatiiko se pyydetyn raportin itse vai antaako se sen tilintarkastajan tehtäväksi.⁶⁵

Helsingin uudistettu tarkastussääntö astui viimein voimaan 19.6.2013. Se on tarkastuslautakunnan raportointimahdollisuuden suhteen eräänlainen kompromissi, ja ottaa huomioon molempien osapuolten näkökannat. 8§:n uusi sanamuoto (tummennukset lisäyksiä tarkastuslautakunnan ehdotukseen): ”Lautakunta voi **harkintansa mukaan** laatia valtuustolle arviointikertomuksen lisäksi erillisiä raportteja **kaupungin toiminnan ja taloudenhoidon kannalta merkittävissä asioissa**. Näistä hankitaan ennen raportin toimittamista valtuuston käsiteltäväksi kaupunginhallituksen ja asianomaisten toimielinten lausunnot, jotka **toimitetaan** valtuustolle **yhdessä raportin kanssa**.”⁶⁶

Mitä johtopäätöksiä Helsingin tarkastussääntö-ongelmasta voi vetää? ”Voittaneen” tulkintanäkemys mukaan tarkastuslautakunta ei saa itsenäisesti valmistella omaa työtään määrittävää tarkastussääntöä, vaikka kuntalaissa sille kuuluu hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien asioiden valmistelu valtuustolle. Erkki Vuorisen lisäksi akateemisista tutkijoista päinvastaista tulkintaa näyttää kannattavan ainakin Aimo Ryynänen. Hänen näkemyksensä mukaan tarkastuslautakunnan läsnäolo säännön valmistelussa on minimiedellytys, jolloin myös toimivallan säännön valmisteluun täytyy olla päällekkäinen tarkastuslautakunnan ja kunnanhallituksen kesken.⁶⁷ Mutta miten päällekkäisen toimivallan tilanteissa kuuluu toimia? Eikö silloin toimivalta ole asteellista ja kumpi tapauksessa on hierarkiassa ylempi viranomainen?⁶⁸

Ryynänen näkee useita ongelmia kunnanhallituksen valmisteluvoimassa. Kunnanhallituksen jäsenet eivät ole vaalikelpoisia tarkastuslautakuntaan, mutta silti he voivat toimia tarkastussäännön laatimisessa esittelijöinä ja vaikuttaa muutenkin sen valmisteluun. Tilintarkastukseen tarvittavista resursseista päättää niin ikään kunnanhallitus valmisteluvaiheessa, tosin tässä asiassa Kuntaliiton mallisääntö delegoi toimivallan selvästi tarkastuslautakunnalle. Samoin hallitus valmistelee sään-

⁶⁵ Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastussäännön muuttamisen päätöshistoria: liite 8

⁶⁶ Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastussääntö

⁶⁷ Ryynänen 2006; 152–154. Ryynänen perustelee: kuntalain 71§ on erityissäännös, jonka voi katsoa ohittavan kuntalain 53§:n yleissäännöksen kunnanhallituksen valmistelupakosta, kun kyseessä on hallinnon ja talouden alaan kuuluvien asioiden valmistelu. Ks. myös KHO:1999:48, jossa arviointikertomusta ja vastuuvapauden myöntämistä koskevien asioiden valmistelu valtuuston päätettäväksi oli tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluvaa valmistelua, joka ei ollut kunnanhallituksen suorittamana toteutunut kuntalain 71 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla.

⁶⁸ Vrt. Korte 2011; 12 *jaetusta* toimivallasta: Jos toimivalta on jaettua, ei viranomainen käytä yksittäiseen ratkaisutilanteeseen liittyvää harkinta- ja tulkintavaltaa itsenäisesti. Jaetusta toimivallasta on kysymys esimerkiksi silloin, kun viranomainen on yksittäistä tapausta arvioidessaan sidottu jonkin asiantuntijan tai toisten viranomaisten käsityksiin.

töpykälät muun muassa tarkastuslautakunnan jäsenmäärästä ja mahdollisesta jakautumisesta jaostoihin.⁶⁹

Kuntalain valmisteluaineiston perusteella tarkastuslautakunnan arviointityön tulisi kunnan ulkoisena valvontaelimenä keskittyä enemmän toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointiin. Kuntaliiton tarkastussääntömallissa ei tällaisesta arviointimahdollisuudesta kuitenkaan kirjoiteta sanaakaan. Kuitenkin Kuntaliitto itsekin suosittaa tarkoituksenmukaisuusvalvonnan kirjaamista tarkastussääntöön, mikäli valtuusto haluaa antaa tarkastuslautakunnalle tähän valtuuden.⁷⁰ Jos kunnanhallitus valmistelee tarkastussäännön, niin sehän silloin myös de facto päättää siitä, annetaanko tarkastuslautakunnalle mahdollisuus arvioida toiminnan tarkoituksenmukaisuutta vai ei. Tämä ei voi olla lain alkuperäinen tarkoitus, mutta se on mitä luultavimmin monessa kunnassa todellisuutta.

Esimerkiksi käy Nurmeksen kaupungin vastaava tapaus vuodelta 2009. Tuolloin Nurmeksen tarkastuslautakunta halusi päivittää kaupungin tarkastussääntöä, ja siitä pyydettiin hallituksen lausunto ennen valtuustoon vientiä. Tarkastussääntöön haluttiin seuraavat muutokset: ”Sen lisäksi, mitä kuntalain 71 ja 75 §:ssä säädetään, lautakunnan on 1. arvioitava kaupungin hallinnon ja taloudenhoidon sekä palvelutoiminnan tarkoituksenmukaisuutta 2. hyväksyttävä suunnitelma konserniyh-teisöjen ja – säätiöiden tarkastuksen järjestämisestä”.⁷¹ Huomataan nyt, että tarkastuslautakunta pyysi hallituksen lausuntoa asiasta, kuten lainkäytön auktoriteetit tulkitsevat ”oikean” menettelytavan mukaiseksi. Mitä hallitus vastasi?

Kakkostoiveen kaupunginhallitus katsoi olevan luonteeltaan tekninen täsmennys, eikä se aiheuttanut tunnekuohuja. Ensimmäistä toivetta sen sijaan pidettiin ongelmallisena. Hallitus katsoi sen merkitsevän huomattavaa laajennusta kuntalain mukaiseen tehtävään. Sen mukaan valtuustolla on toimivalta arvioida hallinnon, taloudenhoidon ja palvelutoiminnan tarkoituksenmukaisuutta, ei tarkastuslautakunnalla, jonka tehtävänä on pelkästään arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista. Näkemystään hallitus perusteli neljällä eri argumentilla. ”Tarkastuslautakunnan tarkoituksenmukaisuusarviointi 1) hämärtäisi kaupunginhallituksen ohjaus- ja johtamisvastuuta, 2) vähentäisi valtuuston vastaavia arviointimahdollisuuksia, 3) vaatisi resursseja, joita ei ole mahdollista toimeenpanna Nurmeksen kokoisessa kunnassa eikä 4) missään muussakaan kunnassa ole

⁶⁹ Rynänen 2006; 153

⁷⁰ Ainasvuori et al. 2011; 32

⁷¹ Nurmeksen kaupunginhallituksen kokouspöytäkirja 1/03/030/2009 § 62 16.2.2009 / Pykälä 62

hallituksen mukaan tehty vastaavaa laajennusta tarkastussääntöön” [olivat tehneet asiasta internet-haun].⁷²

3.3.Kuntaliiton mallisäännön suosio

Nurmeksen tarkastussääntöön ei ole tehty sen tarkastuslautakunnan toivomaa lisäystä, vaikka aikaa lausunnon pyytämisestä on tämän tutkielman kirjoittamishetkellä kulunut jo viisi vuotta. Ainakin tässä tapauksessa kunnanhallitus siis esti tarkastuslautakunnan toimivallan lisäyksen, asiassa, jossa se lain tarkoituksen mukaan nimenomaan on toimivaltainen. Ei ole mitään syytä epäillä, etteikö vastaavaa tapahtuisi muuallakin. Helsingin tarkastussäännön muuttamisella oli onnellisempi loppu, mutta kuntana se onkin erikoistapaus, kuten kaikki suuremmat kaupungit. Helsingin tarkastuslautakunnan apuna on monenlaista vakinaista tukipalvelua, jotka voivat sen pyynnöstä selvittää lainopillisia yksityiskohtia, ja ajaa lautakunnan agenda omalla toiminnallaan. Pienissä kunnissa on paljon heikommat resurssit. Kuntaliiton kanta asiaan on jo selvinnyt, ja se on monesti ainoa taho, jolta pienen kunnan tarkastuslautakunta voi kysyä neuvoa.

Kuntaliitto on siis laatinut ja jakanut kuntiin hallintosääntö- ja tarkastussääntömallit sekä valtuuston työjärjestysmallin, ja tarkastuslautakunnan arviointikertomusmallikin on Kuntaliiton käsialaa. Näiden harvalukuisiin määräyksiin kunnissa ei kuitenkaan tulisi varauksettomasti hirttäytyä, jotteivät – kuten Vuorinen kirjassaan toteaa – säännöt muodostuisi järkevän toiminnan esteeksi - ja etenkin, koska Kuntaliitto on joka mallissaan korostanut, että sen ohjeilla täyttyy ainoastaan lain vähimmäiskirjain.⁷³ Onko Kuntaliiton asiakirjamallien suosion takana jotain muutakin kuin kunnanhallitusten mahdollista mukavuudenhalua?

Itse asiassa kuntien keskusjärjestöillä – Kuntaliiton edeltäjillä – oli pitkät perinteet kuntien normiohjauksessa. Vuoden 1977 alusta voimaan astuneessa uusitussa kunnallislaisissa vähennettiin kuntaa koskevien sääntöjen valtion viranomaiselle alistamisvelvollisuutta muuttamalla osa aikaisempia ohjesääntöjä johtosäännöiksi, joiden sisällöstä kunnat olivat aiemminkin saaneet vapaasti päättää. Perusteena käytettiin sitä, että kuntien keskusjärjestöjen mallisääntöjen pohjalta säännöt tulevat joka tapauksessa kunnissa laadituiksi sisällöltään asianmukaisina. Mallisäännöt olivat olleet käytössä jo vuoden 1948 lain aikana. Kunnallislain kommentaarissa todetaan vain, että ”käy-

⁷² Nurmeksen kaupunginhallituksen kokouspöytäkirja 1/03/030/2009 § 62 16.2.2009 / Pykälä 62

⁷³ Kuntaliiton hallintosääntömallin esipuheessa; 3 kirjoitetaan muun muassa: ”Näiden määräysten ottaminen hallintosääntöön kuten mallin määräysten sisältö muutenkin on luonnollisesti kunnan harkinnassa, jossa paikallisilla olosuhteilla on tärkeä osa.”

tännössä ohje- ja johtosäännöt yleisesti laaditaan kuntien keskusjärjestöjen mallisääntöjen pohjalta”.⁷⁴

Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastussääntö ei ainakaan ole Kuntaliiton mallisääntö, vaan täysin oma sovelluksensa. Siinä on tarkastuslautakunnalle määrätty 15 tehtävää (aiemmin kiistanalaisen erillisraportoinnin lisäksi, joka on kokonaan oma pykälänsä), kun Kuntaliiton mallisäännössä niitä on kolme. Kävin läpi muutaman suurimman kaupungin tarkastussäännöt. Niissä on kaikissa Kuntaliiton mallin lisäksi omia pykäläitä, ainakin Vantaan, Espoon, Hyvinkään ja Kuopion tarkastussäännöt antavat lisäksi tarkastuslautakunnalle toimivallan hallinnon ja taloudenhoidon sekä palvelutoiminnan tarkoituksenmukaisuuden arvioimiseen. Sen sijaan esimerkiksi Tampereen tarkastussääntö on tarkastuslautakunnan tehtävien suhteen niukka, ja antaa Kuntaliiton mallisääntötehtävien lisäksi ainoastaan yhden lisätehtävän: mahdollisuuden riittävässä määrin tarkastaa hallintoa ja taloutta.⁷⁵

Vuorinen kirjoittaa Kuntaliiton tarkastussääntömallista: ”Monet kunnat laativatkin tarkastussääntönsä liiton mallin pohjalta. Tarkastussääntömalliin ei ole tulossa muutoksia. Suurimmat kaupungit ottivat säännöissään huomioon omien organisaatioittensa mahdollisuudet tarkastustoimen yksityiskohtaisempaan järjestämiseen, ja niiden tarkastussäännöt ovat perusmallia laajempia ja yksityiskohtaisempia.”⁷⁶ Muuta asiaa koskevaa tietoa en löytänyt. Näyttää siltä, että säännöt on ”vuosikausia” laadittu keskusjärjestöjen ohjeiden pohjalta, ja tottumus on toinen luonto, paitsi kaupungeissa, joissa on palkattua henkilökuntaa tarkastustoimessa, ja näin ollen myös oletettavasti enemmän joukkovoimaa ja aikaa sääntömuutos-projekteille. Ehkä poliittinen vastuu painaa kaupungeissa enemmän myös hallituksen jäsenten hartioita, onhan se valtuutetulle varsin tavoiteltu paikka, eikä äänestäjiä haluta ärsyttää heittäytymällä hankalaksi hallintosääntöpykälien muuttamisasiassa, jolloin kaupungeissa lautakuntien voi olla helpompi saada tahtonsa läpi, olemalla mahdollisimman äänekäs ja aktiivinen.

Vallitseeko tarkastussäännön velvoittavuudesta epäselvyyttä? Ainakin se on mahdollista. Jos se katsotaan asetuksen tasoiseksi, niin se väistyy sen kanssa ristiriidassa olevan säädännäisen lain tulkintatilanteessa. Koska kuntalain valmisteluaineistossa tuodaan selväsanaisesti julki, että tarkastuslautakunnan tehtävänä on tarkoituksenmukaisuuden arviointi, tulisi tarkastussääntö, jossa toimivaltaa tähän ei ole annettu, jättää soveltamatta, eli käytännössä soveltaa sääntöä ikään kuin täl-

⁷⁴ Kuuskoski&Hannus1965; 78; Hannus & Hallberg 1991; 131. Ks. myös Laihanen 2009; 100–101

⁷⁵ Vantaan, Espoon, Hyvinkään, Kuopion ja Tampereen kaupunkien tarkastussäännöt.

⁷⁶ Vuorinen 2000; 39. Tarkastussäännön päivittämistä peräänkuuluttaa myös Ainasvuori et al.2011; 24–25

lainen toimivalta siihen kuuluisi. Jos taas otetaan tarkastelun lähtökohdaksi hallinnon legaliteetti-periaate, ja sen mukanaan tuomat virkamiehen jäykät toimivaltarajat, tulee tarkastussääntöä tulkita kuin EU-primäärinormeja: se mitä ei erikseen sallita, on kiellettyä.

Jälkimmäiselle johtopäätökselle löytyy runsaasti tukea. Kuntalaissa määrätään tarkastuslautakunnalle kuuluvista tehtävistä melko ylimalkaisesti, sekä erikseen siitä, että kunnan hallintosääntöön tulee sisällyttää hallinnon ja talouden tarkastamista varten tarvittavat määräykset. Jos näin ei ole tehty, eikö se myös tarkoita, ettei näin haluta toimittavan? Aiemmin kuvatussa Helsingin tapauksessa pidettiin itsestään selvänä, että tarkastuslautakunnan mahdollisuus ylimääräisten raporttien antamiseen vaatii erillisen mandaatin säännön muodossa. Tarkastussääntötasoisien valtakirjan voidaan katsoa edustavan perustuslainmyönteistä laintulkintaa, koska valtuustoperiaate on perustuslaissa vahvistettu, ja valtuusto näin ollen saa päättää yksin, mitä se antaa lautakuntiensa tehdä.

4. Lakisääteinen tilintarkastus

4.1. Tilintarkastuskertomus – ainoa lakisääteinen tilintarkastuksen raportti

Tilintarkastaja on kunnan ulkoisen valvonnan toinen osapuoli ja laillisuusvalvoja. Jos lähemme luonnollisesta oletuksesta, että kunnan valvontajärjestelmä on pyritty järjestämään niin kattavaksi kuin mahdollista, siten, että siellä missä yhden toimijan toimivalta loppuu, toisen alkaa, voimme aloittaa tarkastelun tilintarkastajasta, selvittää, mihin hänen toimivaltansa yltää ja mihin se ei yllä, ja tulla samalla määritelleeksi myös tarkastuslautakunnan, toisen kunnallisen valvontaelimen, toimivallan alaa.

Tilintarkastajan raporteista kuntalaissa määrätään ainoastaan tilintarkastuskertomuksesta. Tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen valtuustolle jokaiselta tarkastamaltaan tilikaudelta. Takaraja on kuntalaissa määritelty toukokuun loppuun, mutta tarkastussäännöllä sitä voidaan aikaistaa. Tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja. Jos tarkastuskohteessa on toimittu lain mukaan, eikä tilintarkastaja koe tarpeelliseksi lisätä kertomukseen lisätietoja tai täydennyksiä, on tilintarkastuskertomus lyhyt ja määrämuotoinen. Tämä tarkoittaa, että sen sisältö noudattaa tiettyä valmiiksi annettua kaavaa.⁷⁷

⁷⁷ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 13; vrt. Riistama 1999; 273–284

Vakiomuotoiseen tilintarkastuskertomukseen kuuluu johdantokappale, jossa kerrotaan, mitä on tarkastettu. Johdantokappaleen jälkeen tulee laajuuskappale, jossa kerrotaan, että tarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan laajuudessa eli lausunnot annetaan riittävällä varmuudella. Lausuntoja on yhteensä viisi. Ne sisältävät vastaukset kuntalain 73§:n tilintarkastajalle määäämiin tehtäviin. Lausunnoissa todetaan:

1) Kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. 2) Kunnan sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti. 3) Valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot ovat oikeita sekä 4) Kunnan tilinpäätös ja konsernitase on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti, ja ne antavat kuntalain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista. Lopuksi esitetään lausunto siitä, että tilinpäätös hyväksytään ja 5) vastuuvapaus myönnetään tilikauden ajalta tilivelvollisille.⁷⁸

Tilintarkastajan täytyy tilintarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä kommentoida myös tarkastuskohteen tilinpäätöstä. Tästä raportista käytetään nimitystä tilintarkastusmerkintä. Sitä ei säännellä kuntalaissa, vaan tilintarkastuslain 14§:ssä ja JHTT-lain 9a§:ssä. Julkishallinnon hyvässä tilintarkastustavassa suositellaan tilintarkastusmerkinnän sisällöksi seuraavaa virkettä: ”Tilinpäätös on laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus”. Merkintä vahvistetaan päiväyksellä ja allekirjoituksilla. Kun tilintarkastusmerkintä on tehty, on tilintarkastaja virkavastuussa tilintarkastuksen suorittamisesta, merkinnällä varustetun tilinpäätöksen tarkastamisesta ja annetusta tilintarkastuskertomuksesta.⁷⁹

Tilintarkastuskertomus annetaan valtuustolle, mutta sen valmistelee tarkastuslautakunta. Valmistelu pitää sisällään ehdotukset valtuustolle mahdollisista jatkotoimista. Jos tilintarkastuskertomuksessa on tilivelvolliseen kohdistettu muistutus, täytyy tarkastuslautakunnan hankkia selvitykset kunnanhallitukselta ja asianosaisilta.⁸⁰ Tilintarkastajan muistutus on vakava ja julkinen näpäytys, joka kohdistuu yksilöityyn tilivelvolliseen, eikä sitä anneta vähäisestä virheestä tai vahingosta. Kuntalain 75.2§:ssä: ”jos tilintarkastajat havaitsevat, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkas-

⁷⁸ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 18; Vuorinen 2000; 35; Halonen & Steiner 2010; 457–465

⁷⁹ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 13; huomataan myös, että tilintarkastusmerkintä on tapaoikeuden tuntema dokumentti. Vrt. Halonen & Steiner 2010; 454

⁸⁰ Hallintovaliokunnan mietinnössä 11/2000/vp uuden kuntalain soveltamisen vaikutuksista kuntien hallintoon ja toimintaan katsottiin, ettei tarkastuslautakunnan ole tarkoituksenmukaista esitellä tilinpäätöstä, vaan tilinpäätöksen esittely kuuluu luontevasti kunnanhallitukselle.

tuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Muistutusta ei voida kohdistaa valtuustoon”.⁸¹

Jos tilintarkastuskertomus poikkeaa vakiomuotoisesta, se on silloin aina mukautettu. Mukautettu tilintarkastuskertomus on perusteltava. JHTT-laissa ei ole säännöksiä tilintarkastuskertomuksen mukauttamisesta, vaan sääntely on sovellus tilintarkastuslain vastaavasta sääntelystä. Tilintarkastuslaissa vakiomuodosta poikkeava eli mukautettu tilintarkastuskertomus sisältää 1) tilintarkastuslain- tai 2) erityislainsäädännön edellyttämän lausunnon, 3) muistutuksen tai 4) täydentävän tiedon tai lisätiedon. Kuntien tilintarkastuksessa vakiomuodosta poikkeavan tilintarkastuskertomuksen 1)– ja 2)– kohdat ovat kuntalaki ja erityislainsäädännön osalta sähkömarkkinalaki (588/2013: 12.luku 79§) ja maakaasumarkkinalaki (31.5.2000/508: 5.luku 3§). Jälkimmäisten mukaan tulee kuntien ja kuntayhtymien omistamien sähkö- ja maakaasuliikelayeiden laskelmat eriyttää emokunnan tilinpäätöksestä.⁸²

Täydentävän- tai lisätiedon antaminen ei muuta vakiomuotoisia lausuntoja. Lisätieto annetaan silloin, kun tarkastuksessa ei ole havaittu olennaisia virheitä, mutta lukijalle halutaan antaa jokin oleellinen lisätieto sen kulkuun liittyen. Lisä- tai täydentävän tiedon antaminen on poikkeuksellista. Täydentävä tieto tarkoittaa joiltakin osin puutteellisten tilinpäätöstietojen täydentämistä. Silloin puhutaan lisäkappaleen sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen. Vrt. tilintarkastuslain 19.3§: ”Tilintarkastajan tulee kertomuksessaan tarvittaessa täydentää tilinpäätöstietoja. Tilintarkastaja voi antaa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen. Näillä ei ole vaikutusta vakiomuotoisiin lausuntoihin.”⁸³

Mukautettu lausunto voi olla joko ehdollinen, avoin tai kielteinen. Ehdollinen lausunto on vakiomuotoinen muutoin paitsi tietyiltä osin, tai se on vakiomuotoinen tietyin edellytyksin. Jos tilintarkastaja siis lausuu siitä, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti, hän voi ehdollisessa lausunnossaan todeta, ettei hän voi antaa vakiomuotoista lausuntoa. Tilanne ei kuitenkaan ole niin vakava, ettei hän kykenisi lainkaan lausumaan kantaansa, eli antaisi avoimen lausunnon, tai että hän joutuisi antamaan kielteisen lausunnon.⁸⁴

⁸¹ Harjula &Prättälä 2012; 619

⁸² Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 19; Harjula &Prättälä 2012; 619

⁸³ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 20, tilinpäätöksen lisätiedosta Riistama 1999; 298–300 ja Halonen & Steiner 2010; 472–475

⁸⁴ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 20; Halonen & Steiner 2010; 466–471

Avoimen lausunnon tilintarkastaja antaa silloin, jos hän ei ole varma kannastaan. Tilintarkastaja ei ole kyennyt tarkastuksessaan keräämään riittävästi tietoja muunlaisen lausunnon antamisen perustaksi hänestä itsestään johtumattomasta syystä. Tällöin tilintarkastuskertomuksen laajuuskapaleessa voi olla esimerkiksi seuraavanlainen merkintä:

Muistutuksena esitämme, että tarkastuksessa ei ollut käytettävissä ... asiakirjoja, koska a) asiakirjat ovat hävinneet, b) asiakirjat eivät olleet luettavassa muodossa atk-järjestelmässä tapahtuneen tietojen tuhoutumisen vuoksi eikä varmuuskopiota ollut, c) X-viranhaltija on kieltäytynyt luovuttamasta hallussaan olevia asiakirjoja tarkastusta varten, tai niitä ei ollut mahdollista saada tilintarkastuskertomuksen antamiseen mennessä. Asiaan palataan tarvittavassa laajuudessa erikseen. Muutoin tarkastus on toteutettu riittävän varmuuden saamiseksi siitä, että hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.⁸⁵

Kielteisen lausunnon tilintarkastaja antaa silloin, jos hän ei ehdota tilinpäätöksen vahvistamista ja/tai vastuuvapauden myöntämistä.⁸⁶ Tilinpäätöksen täytyy sisältää (rahamääräisesti) hyvin merkittäviä virheitä ja antaa väärät ja riittämättömät tiedot kunnan taloudellisesta asemasta, ennen kuin tilinpäätös voidaan jättää vahvistamatta. Tilanne, jossa vastuuvapautta ei ehdoteta yhdellekään tilivelvolliselle, lienee ääriharvinainen. Sen sijaan ehdollinen lausunto näyttää (internet-haun ja haastatteluni perusteella) olevan melko yleinen.

Valtuusto päättää, muistutuksen saaneita tilivelvollisia kuultuaan, mitä mukautetun tilintarkastuskertomuksen johdosta tehdään. Jos valtuusto viimeistään kesäkuun kokouksessaan (KuntaL 68.1§) hyväksyy edellisen vuoden tilinpäätöksen, se samalla myöntää vastuuvapauden tilivelvollisille kuntalain 75§:n nojalla, lausui tilintarkastaja kertomuksessaan mitä tahansa. Jos valtuusto ei hyväksy tilinpäätöstä, eikä näin ollen myöskään myönnä vastuuvapautta tilivelvollisille, joko kollektiivina tai jollekin tietylle nimeltä mainitulle tilivelvolliselle, on seurauksena yleensä rikoslaissa tarkoitettu virkarikos- tai vahingonkorvaussyyte. Vastuuvapautta ei voi jättää myöntämättä pelkästään yleisenä protestina, vaan siitä on seurattava yksilöidympiä toimenpiteitä. Jos jonakin edellisellä vuonna vastuuvapautta ei ole esitetty eikä myönnetty, ja asian tutkinta on päättynyt syytteen nostamatta jättämiseen, esitetään tieto joko erillisenä ilmoituksena tai viimeistään seuraavassa tilintarkastuskertomuksessa.⁸⁷

⁸⁵ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 24

⁸⁶ Halonen & Steiner 2010; 467; Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 20

⁸⁷ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 20; Harjula&Prättälä 2012, 580, 624

4.2. Muistutus ja huomautus hallinnon tarkastuksessa

Hyvässä tilintarkastustavassa kehoitetaan virheiden ja väärinkäytösten ennaltaehkäisyyn ja pyritään ennen kaikkea varmistamaan tarkastuskohteen hallinnon ja talouden oikeellisuus ja laillisuus. Mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaminen ei ole koskaan tarkastuksen tavoite. Vasta jos tarkastuksessa joudutaan toteamaan, että virhettä tai puutetta ei voida poistaa, tai kunnan johto kiellettyä tekemästä tarvittavia muutoksia, raportoidaan lain edellyttämistä asioista. Tilintarkastajan on siis ensisijaisesti neuvoin pyrittävä myötävaikuttamaan epäkohtien poistamiseen.⁸⁸ Muistutus pitää jo terminä sisällään oletuksen siitä, etteivät tilintarkastuskertomuksessa esiin otetut asiat tule viranhaltijoille yllätyksenä.

Kuntalaki määrää tilintarkastajan lausumaan viidestä tarkastuskohteesta. Hallinnon tarkastuksessa muistutetaan lainvastaisesta toiminnasta.⁸⁹ Kyseessä täytyy olla eduskunnassa säädetyin normin rikkominen, oikeusperiaatteen tai toimintapolitiikan vastaisuus ei kuulu tilintarkastajalle. Mukautetun lausunnon ehtona toimivallan ylittämisissä ja erityislainsäädännön rikkomisissa näyttäisi julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan perusteella olevan se, että ylittämisestä tai rikkomisesta on seurannut (tai tulee seuraamaan) rahallista vahinkoa. Tätä tulkintaa tukee myös tilintarkastuslain 19.2§:

Jos yhtiön hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muuhun yhtiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan tulee esittää siitä kertomuksessaan muistutus.

Kunnallislakien aikaisessa tilintarkastuskertomuksessa sai muistutuksen lisäksi lausua lievennistäkin rikkeistä. Näitä kutsuttiin huomautuksiksi, eikä niillä ollut yhtä vakavia seurauksia kuin muistutuksilla. Muistutuksen johdosta sen saanut tilivelvollinen tuli esteelliseksi käsittelemään asiaa kunnanhallituksessa– tai valtuustossa, ja muistutuksesta seurasi yleensä syyte tuomioistuimessa tai korvausvaatimus lääninoikeudelle. Huomautuksen johdosta hankittiin valtuustoa varten ainoastaan kunnallishallituksen itsensä antama selitys.⁹⁰ Nykyisessä kuntalaissa ei tilintarkastuskertomukseen saa ottaa kuin laittomuuksia koskevia muistutuksia, mistä johtuen mukautetut kertomukset eivät ole kovin yleisiä.

⁸⁸ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 6

⁸⁹ Vrt. yksityissektorin hallinnon tarkastus Halonen & Steiner 2010; 428–431

⁹⁰ Kuuskoski & Hannus 1965; 371, Hannus & Hallberg 1991; 478–480

Tilintarkastuslaki tuntee kertomuksen lisäksi toisenkin raportin: tilintarkastuspöytäkirjan, joka on kertomusta alempiarvoinen ei-julkinen asiakirja. Tilintarkastuspöytäkirjassa ilmaistaan sellaiset tarkastuskohteessa havaitut epäkohdat ja virheet, jotka eivät ole niin oleellisia, että niistä pitäisi muistuttaa tilintarkastuskertomuksessa. Myös kunnan tilintarkastajat käyttävät tilintarkastuspöytäkirjaa, joskus sitä kutsutaan myös tilintarkastusmuistioksi. Siinä annetaan tilintarkastushavaintojen perusteella tehdyt huomautukset, jotka aiemmin otettiin tilintarkastuskertomukseen. Huomautuksen tarkoitus on antaa kunnan johdolle mahdollisuus korjata havaitut epäkohdat. Jos virhe tai puute on niin suuri (oleellinen), ettei sen korjaamiseksi riitä pelkkä huomautus, tai kunnan johto ei ole aikaisemman tilintarkastuspöytäkirjassa annetun huomautuksen johdosta ryhtynyt toimenpiteisiin, on tilintarkastajan muistutettava asiasta tilintarkastuskertomuksessa.⁹¹

Kunnan hallinnossa tapahtuneiden laittomuuksien johdosta seuraa siis vain huomautus tilintarkastuspöytäkirjassa, jos siitä ei johdu rahallista vahinkoa. Tätä ei tosin sanota suoraan julkishallinnon hyvässä tilintarkastustavassa, mutta esimerkkeinä mukautetuista lausunnoista mainitaan rahallinen vahinko.⁹² Tilintarkastajan ei tarvitse olla varma, että teosta tai laiminlyönnistä seuraa rahallinen vahinko muistuttaakseen asiasta tilintarkastuskertomuksessa, sanamuoto on: ”saattaa seurata”. Tämä tilintarkastuslaista mukailtu linjaus toisaalta myös estää tehokkaasti esimerkiksi hallintolain tuntemien oikeusperiaatteiden vastaisesta toiminnasta lausumisen. Oikeusperiaatteita rikkova hallinnollinen menettely saattaa kyllä olla moraalisesti tuomittavaa, mutta harvemmin siitä seuraa rahallista vahinkoa.

Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen rikkominen eli harkintavallan väärinkäyttö on laillisuuskysymys, mutta se ei anna yleensä aihetta muistutukseen, vaan korkeintaan pöytäkirjahuomautukseen. Laakso kirjoittaa tarkoitussidonnaisuuden periaatteen rikkomisen todistamisen vaikeudesta: näyttöä on vaikea saada ja näyttövelvollisuus on valittajalla, tässä tapauksessa siis asiasta muistutavalla tilintarkastajalla. Hallintotoiminnassa vallitsee legaliteettipresumptio, eli päätöksen oletetaan olevan lainmukainen, ellei toisin näytetä.⁹³ Kunnanhallituksen valmistelu on samoin ongelmallinen laintulkinnan kannalta, koska siinä on vaikea syyllistyä virkavirheeseen. Kuntalaissa ei

⁹¹ Riistama 1999; 273–273; Halonen & Steiner 2010; 454–456

⁹² Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 21

⁹³ Laakso 1990; 245

määrätä, mitä asioiden valmisteluun kuuluu, vaan tästä voidaan määrätä kunnan hallintosäännössä.⁹⁴

Hallintosäännön vastaisuus taas lienee yleensä huomautus, – ei muistutuksia, ellei se samalla riko erityislakia. Julkishallinnon hyvässä tilintarkastustavassa kuitenkin annetaan yhtenä esimerkkinä mukautetusta kertomuksesta toimivallan ylitys. Esimerkki kuuluu: ”Muistutuksena esitämme, että kunnan X-liikelaitoksessa on ryhdytty tekemään johdannaissopimuksia ilman asianmukaisia toimivaltuuksia”⁹⁵. Jos ja kun toimivaltuus saadaan johtosäännössä, voisi tästä esimerkistä päätellä, että johtosääntö, vaikka normihierarkiassa ilmeisesti onkin asetusta alempana, velvoittaa tilintarkastajaa lausumaan sen rikkomisesta vakavimmalla mahdollisella tavalla. Ja jos johtosääntö velvoittaa kunnan ja kuntakonsernin viranhaltijoita, niin eikö se samalla velvoita tarkastuslautakuntaakin?

4.3. Asioiden valmistelun tarkastus

Kuntaliiton hallintosääntömalli on lain vähimmäisvaatimukset täyttävä perusmalli, josta valtuusto voi harkintansa mukaan tehdä laajemman. Kuntaliiton hallintosääntömallissa määrätään päätöksen tekemisestä esittelijän esittelystä. Esittelijän on tehtävä päätösehdotus, joka on äänestyksessä pohjaehdotuksena. Valtuuston työjärjestys on johtosääntö, joka menee hallintosäännön edelle ristiriitaisuuksissa. Kuntaliiton laatimassa valtuuston työjärjestysmallissa puolestaan määrätään, että kokouksen esityslistan on sisällettävä päätösehdotuksen lisäksi selostus käsiteltävästä asiasta. Kaikista merkittävistä kuntaa koskevista asioista valtuutettu siis tekee päätöksensä äänestämällä kunnanhallituksen laatiman selostuksen ja päätösehdotuksen pohjalta.⁹⁶ Kyse on pohjimmiltaan subjektiivisista tulkinnoista. Kuka ratkaisee, onko valmistelu ollut riittämätöntä? Onko riittämätön valmistelu laitonta vai pelkästään epätarkoituksenmukaista?

Se saattaa olla molempia. Valmistelu on hallintoprosessi, joka voi syntyä muodollisesti väärässä järjestyksessä. Tällöin se rikkoo hallintolakia, eli on tästä syystä laitton. Laittomaan päätökseen tilintarkastajakin saa siis puuttua huomautuksella tilintarkastuspöytäkirjassa tai muistutuksella

⁹⁴ Kuntaliiton hallintosääntömalli; 12; Harjula&Prättälä 2012; 516; myös kuntaL 50.8§: valtuuston on hyväksyttävä hallintosäännössä tarpeelliset määräykset AINAKIN esittelystä.

⁹⁵ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 25. Jos johdannaissopimuksia on ryhdytty tekemään ilman toimivaltuuksia, tarkoittaa tämä samalla, että toimivalta on riistetty joltain toiselta, jolle se lain mukaan kuuluisi, joten tällaisessa tapauksessa ainakin sisäinen valvonta on pettänyt, ja tilintarkastaja voisi muistuttaa asiasta tästä syystä. Asiallisesti muistutus saattaa tällöin lukeutua eri tehtävään kuin ”onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti”, ja se kuuluu tehtävään: ”onko kunnan ja kuntakonsernin sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti”.

⁹⁶ Kuntaliiton hallintosääntömalli ja valtuuston työjärjestys; 36; esittelystä Mäenpää 2003; 360–361

tilintarkastuskertomuksessa. Laittomasti valmisteltu valtuuston päätös on mitätön. Jos valmistelussa sen sijaan ei ole tehty muodollista virhettä, mutta valtuusto katsoo olevansa kykenemätön tekemään päätöstä sen perusteella, on kyseessä valtuuston tarkoituksenmukaisuusharkinta, mihin se kunnan itsehallinnon nojalla on toimivaltainen.⁹⁷ Se, missä määrin tilintarkastajalla on *velvollisuus* ennakoida, ettei valmistelu tule olemaan valtuuston mielestä riittävää, onkin vaikeampi kysymys. Todennäköisesti velvollisuutta – ainakaan sanktioitua – ei ole.

Valtuusto saa ottaa kiireellisen asian käsiteltäväkseen, vaikka sitä ei olisi mainittu kokouskutsussa. Valmistelemattomankin asian saa käsitellä, jos valtuusto tekee yksimielisen päätöksen siitä, että asia on käsiteltävä (KuntaL 55.2§). Valtuusto siis itse päättää, milloin valmistelu on ollut riittävää, kunhan valmistelu todetaan muuten lailliseksi. Asiasta löytyy oikeuskäytäntöä, joka näyttää olevan varsin kontekstisidonnaista. KHO 15.9.1999 T 2499: virkavaali, josta valtuusto oli tehnyt päätöksen ilman esittelijän (eli kaupunginhallituksen) päätösehdotusta. Oikeuskysymyksenä oli ratkaistavana, oliko valtuuston päätös ollut laiton, koska hallintosäännön ja valtuuston työjärjestyksen määräysten perusteella pohjaehdotus olisi kuulunut valmistella. KHO:n mukaan ei ollut, koska valtuusto oli pitänyt valmistelua riittävänä.⁹⁸

Joskus valtuuston ”holhoaminen” voi taas olla lainkäyttäjän mukaan oikein. KHO:2012:11: Tohollammin valtuusto oli tehnyt päätöksen kunnan jätehuollon järjestämisestä riittämättömin tiedoin, kun päätöksen oikeudellisia ja muita vaikutuksia ei ollut riittävässä määrin sille valmistelussa selostettu. Päätös rikkoi KHO:n tulkinnan mukaan hallintolain 45§:n tuntemaa perustelun vaatimusta, etenkin tilanteessa, jossa se merkitsi olennaista muutosta vallitsevaan tilanteeseen. Vaasan hallinto-oikeus oli aiemmin päätenyt päinvastaiseen näkemykseen. Muodollinen valmisteluvirhe voi tulla kyseeseen myös silloin, jos valmistelijoiden tiedossa on ollut seikkoja, jotka olisivat voineet vaikuttaa lopputulokseen ollessaan myös päätöksentekijöiden tiedossa.⁹⁹

Kuntalaki tuntee sekä hallintosäännön että valtuuston työjärjestyksen. KHO:n tulkinnan mukaan valtuustolla on siis mahdollisuus niiden tapauskohtaiseen soveltamiseen, eli joka tilanteeseen so-

⁹⁷ Tästä esimerkkinä: KHO 1972 II 42: Kun kaupungin viranomaisten tiedossa olleita viranhakijaa koskevia kanteluita ei ollut saatettu kaupunginhallituksen tietoon, hallituksen valtuustolle tekemä ehdotus on ollut asiatiedoiltaan riittämätön. Asian valmistelua ei siten ollut toimitettu säännösten mukaisesti, ja valtuuston päätös oli tämän vuoksi syntynyt virheellisessä järjestyksessä.

⁹⁸ Harjula&Prättälä 2012 tarjoaa pari esimerkkiä asiasta: KHO 23.1.1997 T 81: Valtuuston toimivaltaan kuului arvioida, pitääkö se suoritettua valmistelua sisällöllisesti riittävänä päätöksenteon pohjaksi, vai haluaako se palauttaa asian kunnanhallitukselle uutta valmistelua varten. Valtuusto oli suoritettua valmistelun perusteella voinut harkintansa mukaan tehdä asiassa lopullisen päätöksen. Samoin KHO 10.5.1999 T 1035.

⁹⁹ Harjula&Prättälä 2012; 496–498

veltuvaksi oikeusohjueksi niistä ei ole. Itse tulkitzen asiaa siten, että jos tilintarkastaja havaitsee, että valmistelussa on rikottu hallintosääntöä tai valtuuston työjärjestystä, niin tästä on syytä ilmoittaa tarkastuslautakunnalle tai kunnanhallitukselle. Valtuuston asia on sitten loppu viimein harkita, onko valmistelu ollut riittämätön vai ei. Tilintarkastaja on ainakin tehnyt voitavansa. Ulkopuolisen tilintarkastajan voi sen sijaan olla hyvin vaikea tietää, onko valmistelijoiden tiedossa ollut seikkoja, jotka olisivat voineet vaikuttaa lopputulokseen, jos niistä olisi päätöksentekijöille kerrottu. Tämä on selvästi sisäisen valvonnan asia.

Suomessa valtuutettujen määrä vaihtelee kunnan asukasluvun mukaan 13:sta 85:een (KuntaL 10§). Valtuusto tekee päätöksensä kollektiivina; tosin usein valtuustoryhmät neuvottelevat keskenään yhteisen kannan luomisesta ennen äänestyksiä. Jos yksittäinen valtuutettu kokee, ettei ole saanut riittävästi tietoa päätöksentekonsa pohjaksi, onko hänellä muuta vaihtoehtoa kuin yrittää vaikuttaa muihin valtuutettuihin, jotta nämä kannattaisivat asian palauttamista uudelleen valmisteltavaksi tai sen pöydällepanoa? Tyhjääkin voi tietysti äänestää, mutta siitä ei yksittäisenä protestina ole mitään hyötyä.

Helsingin hallinto-oikeudessa on vireillä mielenkiintoinen tapaus yksittäisen valtuutetun ”äänestysoikeussuojaan” liittyen. Oikeuskysymyksenä on ratkaistavana myös tilintarkastajan virkavelvollisuuksia. Asia on lyhyesti seuraava: Kirkkonummen kunnanvaltuusto teki kesäkuun 2013 kokouksessaan päätöksen olla myöntämättä vastuuvapautta kahdelle johtavalle viranhaltijalle tilintarkastusyhteisön suorittaman erityistilintarkastuksen johdosta. Vastuuvapauden epäämisen syynä olivat puutteet ja virheet sisäisessä valvonnassa. Tarkastus koski toimeentulotukien myöntämistä, ja asiasta laaditussa tilintarkastusmuistiossa oli nimeltä mainittu toimeentulotukiasiakkaita ja heidän henkilökohtaisia menojaan. Tilintarkastaja piti muistion kaikkia osia viranomaisen toiminnan julkisuutta sääntelevän lain (21.5.1999/621, myöhemmin julkisuuslaki) 24§:n nojalla salassa pidettävänä.¹⁰⁰

Arkaluontoisuutensa vuoksi materiaalia ei julkaistu sähköisenä, vaan se päätettiin monistaa valtuutetuille 12 kappaleena asiakirjanappuja (sisältäen muun muassa poliisille jätetyn tutkintapyyntö), jotka olivat kokouksessa yhteensä 51 valtuutetun luettavissa. Pykälän käsittelyn jälkeen asiakirjat kerättiin pois. Päätökseen vastuuvapauden myöntämisestä tai epäämisestä osallistui varavaltuutettu, joka katsoi, ettei ollut saanut riittävästi tietoa päätöksenteon pohjaksi ennen kokousta eikä tämän jälkeen. Hän teki asiasta kunnallisvalituksen, jonka mukaan päätös on syntynyt väärässä jär-

¹⁰⁰ Kirkkonummen kunnanhallituksen lausunto asiassa 04578/13/2204

jeistyksessä puutteellisen tiedonsaannin vuoksi. Mahdollisen valmisteluvirheen lisäksi hallinto-oikeuden on ratkaistava julkisuuslain oikea tulkinta asiassa.¹⁰¹

4.4. Valtuuston päätösten mukaisuuden tarkastaminen

Valtuuston päätöksenteon optimaalisen toteutumisen edessä on toinenkin riskialtis vaihe. Paitsi riittämätön valmistelu, myös se, jos asioita ei valmistella lainkaan, eli niitä ei yksinkertaisesti tuoda valtuuston käsittelyyn, on mahdollista. Valtuustoasioiden valmistelu on keskitetty kunnanhallitukselle (*kunnanhallituksen valmistelupakko*). Kuntalaissa ei ole yksityiskohtaisia määräyksiä valtuustoaloitteesta, mutta siinä delegoidaan aloitteen käsittelyn ohjeistus valtuuston työjärjestyksessä määrättäväksi¹⁰².

Kuntaliiton laatimassa valtuuston työjärjestysmallissa, joka on vähintään, mitä lain kirjaimen täyttämiseksi voidaan tehdä, on seuraavat menettelyohjeet valtuustoaloitteiden käsittelystä:

Valtuustoryhmällä ja valtuutetulla on oikeus kirjallisten aloitteiden tekoon kunnan toimintaa ja hallintoa koskien kokouskutsussa mainittujen asioiden käsittelyn jälkeen. Kunnanhallituksen on vuosittain esitettävä valtuustolle luettelo valtuutettujen tekemistä ja kunnanhallitukselle lähetetyistä aloitteista, joita valtuusto ei edellisen vuoden loppuun mennessä ole lopullisesti käsitellyt. Samalla on ilmoitettava, mihin toimenpiteisiin niiden johdosta on ryhdytty. Valtuusto voi todeta, mitkä aloitteista on käsitelty loppuun.

Valtuuston työjärjestyksessä on määräys myös lähetekeskustelusta, jossa valtuusto voi ottaa kantaa siihen, miten se haluaa asiaa valmisteltavan.¹⁰³

Tuore ratkaisu KHO 16.4.2014/1298 korostaa valtuuston toimivaltaa kunnanhallituksen yli. Valtuuston päätös olla asettamatta tilapäistä valiokuntaa valmistelevaan kunnanhallituksen erottamisesta valtuustoaloitteen johdosta oli valituskelpoinen, mutta täysin laillinen päätös. Valtuusto oli voinut harkintansa mukaan päättää, ettei tilapäistä valiokuntaa aseteta. Valtuusto ei ollut käyttänyt

¹⁰¹ Kirkkonummen kunnanhallituksen lausunto asiassa 04578/13/2204

¹⁰² Harjula&Prättälä 2012; 495

¹⁰³ Kuntaliiton laatima valtuuston työjärjestysmalli; 34–35. Aloitteen rinnalla valtuustolla on myös pehmeämpi vaikutuskanava: toivomusponssi, jossa valtuusto saa toivomuksen muodossa ehdottaa hallitukselle asiaa valmisteltavaksi. Toivomusponnista ei oikeuskäytännön Keski-Suomen LO 6.3.1986 290 mukaan voi tehdä kunnallisvalitusta, koska se katsotaan asian valmisteluksi.

harkintavaltaansa muuhun tarkoitukseen kuin mihin se on ollut käytettävissä. Päätös ei ollut muutenkaan lainvastainen.¹⁰⁴

Laihasen väitöstudiumuksessa esitetään jo aiemmin esiin tullut huomio siitä, etteivät tilintarkastajat tarkasta valtuuston päätettäviksi tulevien asioiden valmistelua, vaikka heillä olisi tähän velvollisuus. Akateeminen kritiikki kohdistuu esittelijän esitykseen, jossa yleensä ei ole selostettu sitä, miten valmistelussa on otettu huomioon vaihtoehtoiset ratkaisumallit. Haastattelemani tilintarkastaja myönsi, että ajanpuutteen vuoksi hallinnon tarkastuksessa on pakko keskittyä keskeisten lakien, – näistä hän mainitsi kuntalain, julkisuuslain ja hankintalain, – noudattamisen tarkastamiseen. Jos täytyy priorisoida – tarkastamatta jää hänen mukaansa yleisimmin kaavoitusprosessin yksittäiset vaiheet sekä juuri valtuustoaloitteet – ja ponnet.¹⁰⁵

Jos kunnanhallitus on pannut toimeen valtuuston lain vastaisen päätöksen, johtaa tämä muistutukseen tilintarkastuskertomuksessa. Yleensä niin kuntien viranhaltijat kuin tilintarkastajatkin kysyvät Kuntaliiton juristeilta mielipidettä lain tulkintaan epäselvissä tapauksissa. Jos näin on toimittu, ja Kuntaliiton antamassa lausunnossa tulkitaan, että valtuuston päätös on lainvastainen, mutta hallitus on siitä huolimatta pannut sen toimeen, on asia ainakin selvä. Toinen auktoriteetti laintulkintakysymyksissä on hallinto-oikeus, mutta tilintarkastajalla ei ole toimivaltaa viedä sinne tulkinnaltaan epäselvää laillisuusasiaa. Kuntalain 72.3§:n mukaan tilintarkastajaksi voidaan valita henkilö, joka ei asu tarkastamassaan kunnassa. Tämä poistaa ulkopaikkakuntalaiselta tilintarkastajalta mahdollisuuden tehdä kunnallisvalitusta asiasta myöskään asukkaan roolissa.¹⁰⁶

Entä esteellisyys? Hallintopäätös on syntynyt väärässä järjestyksessä, jos sen tehnyt virkamies on ollut hallintolain 27§:n mukaisesti esteellinen. Esteellisyysperusteet luetellaan 28§:ssä. Esteellisyyttä on montaa lajia, ja on monia virkamiehen esteelliseksi tekeviä tilanteita, joista täysin ulkopuolisen on vaikeampi tietää. Siitä syystä esteellisyyssasiat kuuluvat sisäisen valvonnan piiriin. Virkamiehen tulisi itse jäädä itsensä, ja toimintaohjeiden mahdollisen esteellisyyden varalta tulee sisältyä sisäisen tarkastuksen ohjeisiin. Esteellisyys tulee tilintarkastuksessa huomioiduksi sisäisen valvonnan asianmukaisuuden tarkastamisessa, tai jonkun kuntalaisen valituksen johdosta.

¹⁰⁴ Vrt. tämän tutkielman s. 69 selostamaan tapaukseen, jossa Kannuksen tarkastuslautakunta erotettiin suoraan ilman valmistelua

¹⁰⁵ Laihanen 2009; 134; tilintarkastajan haastattelu 11.3.2014

¹⁰⁶ Harjula & Prättälä 2012; 509

Esteellisyys on muodollinen virhe hallintomenettelyssä, ja siksi sen pitäisi johtaa mukautettuun tilintarkastuslausuntoon.¹⁰⁷

Jos valtuusto ei ole asettanut kunnalle ja kuntakonsernille toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita kuntalain 13.1§:n mukaisesti, johtaa tämä niin ikään mukautettuun lausuntoon. Tällöin tarkastuslautakunnan suorittama arviointi jää vajaaksi, koska se ei voi ottaa kantaa tavoitteiden toteutumiseen. Valtuusto hyväksyy taloussuunnitelman- ja arvion, jolloin siitä tulee toimielimiä ja viranhaltijoita sitova. Jos talousarviosta on merkittävästi poikettu, on seurauksena myös mukautettu lausunto. Kunnan hallintoa ei ole tällöin hoidettu valtuuston päätösten mukaisesti. Jos valtuusto hyväksyy määrärahat liian pieninä, tietäen, että ne loppuvat kesken tilikauden, rikkoo päätös samalla kuntalain 65.2§:ää: ”Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan”. Se, miten paljon valtuuston voidaan olettaa asioista tietävän ”jovalmiiksi” on valmistelijan tapauskohtaisesti harkittava. Valtuutettuja ei kuitenkaan koske *aktiivinen selonottovelvollisuus*, toisin kuin virkaa hoitavaa viranhaltijaa, joten lähtökohtaisesti heille on päätösvaiheessa tarjottava kaikki päätettävään asiaan liittyvä olennainen informaatio.¹⁰⁸

Määrärahat ylittyvät usein yllättävän ja ennakoimattoman tapahtuman johdosta: tilikaudelle osuu kiireellisiä lasten huostaanottoja, tai erikoissairaanhoidon lasku on odotettua suurempi kuntalaisen jouduttua pitkälle teho-osastohoitojaksolle onnettomuuden tai äkillisen sairauden vuoksi. Julkisten rakennusten sisäilmaongelmat aiheuttavat myös korjaustarvetta nopealla aikataululla; monesti toimeen ryhdytään vasta, kun joku sairastuu. Kaikkiin näihin tapahtumiin pystytään kuitenkin nykyisin varautumaan vakuutuksilla, jotka ovat osa kunnan pakollista riskienhallintaa. Valtuuston tehtävä on päättää riskienhallinnan perusteista. Tilintarkastaja voisi siis antaa muistutuksen äkillisissä määrärahaylityksissä myös sillä perusteella, ettei kunnan riskienhallinta ole ajan tasalla, vaikka valtuustolta lupa ylityksiin olisikin saatu.¹⁰⁹

Yhteenvetona tilintarkastusmuistutuksen antamiselle hahmottuu muutamia selviä kriteerejä: 1) jos kuntaa on johdettu ”valtuuston ohi” eli on rikottu kuntalain 13:ta §:ää, 2) jos rikkeestä seuraa pahimmillaan vahingonkorvaus- tai rikossyyte tai 3) jos virhettä ei pystytäkään enää korjaamaan (esimerkkinä liian myöhään valmistunut tilinpäätös). Pelkkä huomautus annetaan silloin, jos rikkeestä

¹⁰⁷Mäenpää 2003; 276–287; Heuru, Mennola & Ryyänen 2011; 283 - 290; Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 21

¹⁰⁸Harjula &Prättälä 2012; 614, talouden tasapainottamistoimenpiteiden laiminlyönnistä Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 25–26; taloussuunnitteluprosessista Myllyntaus (toim.) 2004; 38–43; viranhaltijan velvollisuuksista Heuru 2001; 271

¹⁰⁹Kuntaliiton suositus: sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevien säännösten toimeenpano; 5

ei seuraa rikos- tai vahingonkorvauslain tuntemia sanktioita, mutta se on muuten lain- tai säännönvastainen. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen rikkominen kuuluu tähän jälkimmäiseen kategori-
aan.

4.5. Tilintarkastajan vapaan harkinnan toimivalta

Tilintarkastajan harkinta on luonteeltaan sääntönormein sidottua virkamiesharkintaa. Julkishallin-
non hyvässä tilintarkastustavassa määrätään:

Tilintarkastajan ei ole syytä arvostella laillisten päätösten tarkoituksenmukaisuutta. Tarkoituksenmukaisuuden arviointi on esimerkiksi toiminnantarkastuksen, sisäisen tarkastuksen ja tarkastuslautakunnan tehtävä. Tilintarkastuksessa voidaan kuitenkin esittää johtopäätöksiä tavoiteasettelun, valmistelun ja täytäntöönpanon mahdollisista puutteista tai ennalta arvaamattomista vaikutuksista sekä arvioinnin tarpeellisuudesta.¹¹⁰

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on tilintarkastajaa velvoittavaa, ”lakia periaatteena,” ja sen noudattamatta jättäminen saattaa johtaa vahingonkorvausvelvollisuuteen ja rikosoikeudelliseen vastuuseen. On merkille pantavaa, ettei tilintarkastustavassa puhuta valtuuston päätöksistä vaan päätöksistä ylipäätään. Näin myös kunnanhallituksen ja lautakuntien lailliset päätökset ovat tilin-
tarkastajan kritiikiltä suojassa. Onko tarkoituksenmukaisuuden arvostelu siis ”kriminalisoitu”, niin ettei sitä tilintarkastajan roolissa missään nimessä pidä tehdä?

Riippunee paljolti siitä, missä yhteydessä arvostelunsa esittää. Tarkastellaan vaikka seuraamuksia. Voiko valtuuston päätösten tarkoituksenmukaisuuden arvostelu olla virkarikos? Rikollisen toiminnan tulee täyttää tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden tunnusmerkit. Kaikki rikoslain virkarikospykälät edellyttävät hyödyn tavoittelua itselle tai toiselle. JHTT-lain 18§:n tuntema salassapitovelvollisuuskin kieltää tehtävässä saatujen tietojen hyödyntämisen tai sivulliselle ilmaisemisen. On vaikea nähdä, miten tarkastuskohteen päätösten tarkoituksenmukaisuuden kyseenalaistaminen hyödyttäisi tilintarkastajaa tai ketään muutaakaan mitenkään.

Mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa annettava muistutus on tarkoin säännelty, koska sen tarkoitus on saattaa tilivelvollinen lainvastaisesta toiminnastaan rikosoikeudelliseen– ja vahingonkorvausvastuuseen. Tilintarkastaja ei tietenkään voi arvostella valtuuston päätösten tarkoituksen-
mukaisuutta tilintarkastuskertomuksessa, jo pelkästään siitä syystä, ettei muistutusta voi kohdistaa

¹¹⁰ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 5

valtuustoon. Jos tilintarkastaja antaisi mukautetun lausunnon myöskään siksi, että jokin tilivelvollinen olisi hänen näkemyksensä mukaan tehnyt epäviisaita, vaikkakin laillisia päätöksiä, olisi tämä häneltä selvä toimivallan ylitys. Tällainen tilintarkastuskertomus olisi arvoton.

Julkishallinnon hyvässä tilintarkastustavassa käytetäänkin ilmaisua: ”ei ole syytä arvostella”. Sanamuodon mukainen tulkinta: tätä ei siis tarvitse tehdä, etenkin, koska siitä ei ole tehtävien hoitamisen kannalta mitään hyötyä, muttei se varsinaisesti ole kiellettyäkään, kunhan sen tekee jossain muualla kuin julkisuuslain tuntemassa lakisääteisessä dokumentissa. Toimivallan rajat on siis kohtuullisen helppo löytää, koska laki on tältä osin yksiselitteinen. Tilintarkastaja ei voi antaa kuntalain 72.5§:n mukaista tilivelvolliseen kohdistuvaa muistutusta tarkoituksenmukaisuusperusteella.

Vaikka julkishallinnon hyvässä tilintarkastustavassa puhutaan erillisestä toiminnantarkastuksesta, ei tällaista ole missään kunnassa käytössä. Toiminnantarkastus terminä viittaa enemmänkin asunto-osakeyhtiöissä ja rekisteröidyissä yhdistyksissä käytössä olevaan maallikkotarkastukseen. Hallituksen esityksessä laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista määritellään toiminnantarkastus tarkoituksenmukaisuustarkastukseksi. ”Valtiontalouden tarkastusvirasto tekee vuosittain kolmisenkymmentä toiminnantarkastusta, joissa selvitetään valtion ohjaus- ja toimintajärjestelmien toimivuutta sekä hallinnon uudistushankkeiden onnistuneisuutta taloudellisen tarkoituksenmukaisuuden kannalta”, siinä kirjoitetaan.¹¹¹

Suomessa on tällä hetkellä (31.1.2014) 320 kuntaa, joista 55:ssä on vähintään 20 000 asukasta. Kuntien mediaaniasukasluku on 5825 asukasta.¹¹² Valtaosa Suomen kunnista on siis niin pieniä, ettei niihin ole taloudellisesti kannattavaa perustaa erillistä sisäisen tarkastajan vakanssia, eikä mikään laki myöskään velvoita ostamaan tällaista palvelua ulkopuolelta. Tarkastuslautakunta taas joko saa tai ei saa arvioida toiminnan tarkoituksenmukaisuutta, riippuen valtuuston hyväksymästä tarkastussäännöstä. Siksi ei välttämättä olekaan liioiteltua väittää, että suurimmassa osassa Suomen kunnista tarkoituksenmukaisuuteen puuttuminen riippuu pitkälti tilintarkastajan aktiivisuudesta.

Epätarkoituksenmukaisten päätösten *jälkikäteinen* tuomitseminen ei siis ole tilintarkastajalle voimassa olevan oikeuden mukaan mahdollista. Jäljelle jää kuitenkin vielä päätöksentekoon vaikut-

¹¹¹ HE 242/1998. Asunto-osakeyhtiölain (22.12.2009/1599) 6–12§ ja yhdistyslain (16.7.2010/ 678) 38a§ määräävät toiminnantarkastuksesta, silloin, jos asunto-osakeyhtiöihin ja rekisteröityihin yhdistyksiin ei kokonsa puolesta tarvitse valita tilintarkastajaa.

¹¹² Kuntien asukasluvut aakkosjärjestyksessä <http://vrk.fi/default.aspx?docid=7808&site=3&id=0>. Mediaani on laskettu taulukon tiedoista.

taminen etukäteisesti. Päätös ei saa lainvoimaa ennen kuin se on tehty, joten valmisteluvaiheessa olevia asioita ei voi laillisuusnäkökulmasta tarkastaa, vaan kyseessä on arviointi. ”Tilintarkastuksessa voidaan kuitenkin esittää johtopäätöksiä tavoiteasettelun, valmistelun ja täytäntöönpanon mahdollisista puutteista tai ennalta arvaamattomista vaikutuksista sekä arvioinnin tarpeellisuudesta”.

Mitä yllä oleva pitää sisällään? Valtuuden oikeudelliset perusteet löytyvät kuntalain 73.1§:stä: ”tarkastettava, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti”. Jos esittelijä ei ole tarjonnut riittävästi tietoa päätösehdotuksensa liitteeksi, voi ja täytyy tilintarkastuksessa tähän puuttua. Tämä on valmistelun puute ja rikkoo hallintolain 45§:n tuntemaa perusteluvaatimusta. Eri asia, miten hankalaa käytännön toteutus on.

Jos tavoitteet on asetettu niin epämääräisesti, ettei niistä päättävä luottamushenkilö tiedä, mitä seurauksia hänen äänellään voi olla, on kyseessä niin ikään tilintarkastajan puuttumisvelvollisuuteen kuuluva asia. Se on läheistä sukua kuntalain 13.1§:lle, jossa valtuuston on asetettava toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnan toiminnalle. Koska tavoitteista tulee viranhaltijoita sitovia, kun valtuusto on ne hyväksynyt, täytyy ne muotoilla riittävän ymmärrettävästi.

Pääsääntöisesti tilintarkastaja kertooikin havainnoistaan tarkastuslautakunnalle, jolla on de jure häntä paremmat mahdollisuudet vaikuttaa myös tarkoituksenmukaisuuteen. Kunnissa, joissa tarkastussääntöön on kirjattu mahdollisuus erillisten raporttien antamiseen, on tarkastuslautakuntien helpompi kritisoida epätarkoituksenmukaisia tai muuten huonoja päätöksiä ex nunc. Muussa tapauksessa arviointikertomus jää tarkastuslautakunnan ainoaksi väyläksi esittää havaintojaan.

5. Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan yhteistoiminta

5.1.Tilintarkastajan ilmoitus

Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välistä yhteistyötä normittavat lähinnä periaatteiksi luokiteltavat oikeusohjeet. Tämä johtuu lainsäädännön kaksijakoisuudesta: tilintarkastajan tehtävät voidaan jakaa niihin, joita kuntalaki sääntelee ja niihin, joita se ei sääntele. Ensin mainitut ovat tiukemman sääntelyn kohteina, koska niistä tilintarkastaja on virkavastuussa. Nämä kuntalakisääteiset tehtävät ovat kuitenkin kaikki tarkastustehtäviä, eikä niistä siksi löydy oikeusohjetta muun muassa tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan väliseen työn- ja toimivallan jakoon. Miten kuntalaisissa on tarkoitettu tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan työn yhteen sovittaminen?

Tästä laki määrää suhteellisen niukasti. Tilintarkastajan tulee noudattaa tarkastuslautakunnan antamia muiden normien kanssa ristiriidattomia erityisiä ohjeita (73.6§). Mutta laki ei velvoita de jure tarkastuslautakuntia ohjeistamaan tilintarkastajaa, ainoastaan antaa sille tähän mahdollisuuden. Ainoa kuntalain tuntema pakollinen kommunikaatio tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välillä käydään silloin, jos tilintarkastaja havaitsee epäkohtia. Silloin hänen on tästä kuntalain 73.7§:n mukaan ilmoitettava viipymättä tarkastuslautakunnalle ja tarvittaessa myös kunnanhallitukselle. Tästä raportista käytetään nimitystä tilintarkastajan ilmoitus tai tarkastusilmoitus, ja JHTT-laatulautakunta suositaa, että sekin tehtäisiin kirjallisena kaikkien osapuolten oikeusturvan vuoksi.¹¹³

Haastattelemani tilintarkastaja piti juuri tätä nimenomaista pykälää ongelmallisena oman työnsä kannalta. Hän toivoi tilintarkastuspöytäkirjan legitimointia kuntalainkin tasolla, jotta tilintarkastukseen saataisiin normitasoinen linjaus ilmoitus/huomautus/muistutus–raportoinnille. Hän esitti toiveen myös pykälän loppuosan sanajärjestyksen muuttamisesta. Sanajärjestyksen tulisi hänen mukaansa olla: ”ilmoitettava viipymättä kunnanhallitukselle ja tarvittaessa myös tarkastuslautakunnalle”.¹¹⁴

Kunnanhallituksella on toimivalta kiireellisissä väärinkäytösepäilyissä esimerkiksi rikostutkinnan käynnistämiseen ja virasta pidättämiseen, joten se, jos tilintarkastaja ilmoittaa epäkohdasta tarkastuslautakunnalle, ei välttämättä edistä asian ratkaisemista. Lisäksi tarkastuslautakunnalle on hankala ilmoittaa viipymättä mistään, koska se kokoontuu niin harvoin.¹¹⁵ Moni asia on sellainen, että vaikka sen saattaisi tarkastuslautakunnan tietoon, ei tällä olisi toimivaltaa viedä asiaa käytännössä eteenpäin. Se, jos epäkohdasta kirjoittaa kriittiseen sävyyn arviointikertomuksessa, ei useinkaan reagointikeinona ole riittävä tai ajantasainen.

Itse asiassa tästä oikeusongelmasta löytyy jonkinlainen lakikollisio. JHTT-laissa on nimittäin myös asiaa koskevaa sääntelyä: ”jos tilintarkastaja kesken tilikauden havaitsee merkittävää huomauttamista tarkastettavan yhteisön hallinnosta tai taloudesta, hänen on viipymättä ilmoitettava asiasta tarkastettavan yhteisön hallitukselle tai muulle vastaavalle toimielimelle” (9a.3§). Tässä kohtaa annetaan ymmärtää, että kunnanhallitus olisi se ensimmäinen taho, jolle merkittävästä

¹¹³ JHTT-laatulautakunnan suositus dokumentoinnista, osoitteessa: http://files.kotisivukone.com/jhttyhdistys.kotisivukone.com/tiedostot/suosituspohja_2008_150908.pdf

¹¹⁴ Tilintarkastajan haastattelu 11.3.2014

¹¹⁵ *ibid.* Laissa kunnallisesta viranhaltijasta: virantoimituksesta pidättämisestä päättää kunnanhallitus tai johtosäännössä määrätty muu viranomainen. Kunnanjohtajan virantoimituksesta pidättämisestä päättää kuitenkin valtuusto (9.luku 48§)

huomautuksen aiheesta tulee ilmoittaa. Kuitenkin JHTT-laki määrää omasta soveltamisalastaan: ”tätä lakia sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä” (1§). Kuntalaki on erityislaki ja menee lakikollisiotilanteissa sen edelle derogatioperiaatteiden mukaan.¹¹⁶

Asialla ei varmaan sinänsä ole suurta käytännön merkitystä, koska kuntalainkin mukaan tilintarkastajan tulee ilmoittaa tarvittaessa epäkohdasta myös kunnanhallitukselle, ja rikos- tai vahingonkorvauslain alaiset epäkohdat toki ovat sellaisia, että ne sisältyisivät tähän ”tarvittaessa myös”-kategoriaan kenen tahansa ammatillisen harkinnan perusteella. Periaatteellisena kannanottona kysymys on silti mielenkiintoinen. Miksi lainsäätäjä on halunnut tarkastuslautakunnan jäsenen olevan ensimmäisiä, joille tilintarkastajan on viipymättä ilmoitettava havaitsemistaan epäkohdista, vaikka se ei voi esittää muuta kuin paheksuntaa niiden johdosta ja sitäkin kirjallisesti kerran vuodessa? Jos paheksuntaa lisäksi pidetään tarkoituksenmukaisuusarviointina, on oikeudellisesti epäselvää, voiko sitäkään esittää, ellei kunnan tarkastussääntö sitä salli.

Kuntalain valmisteluaineisto vaikenee asiasta. Tarkastuslautakunnan asemaa lainvalmistelussa on kaiken kaikkiaan hyvin vähän selostettu. Luottamushenkilöiden vaikuttamismahdollisuuksia on tarkastuslautakuntatoimielimen luomisella pyritty enemmänkin lisäämään eikä vähentämään, [ilmeisesti siitä mitä ne olivat kunnallislakien aikaan], käy ilmi hallintovaliokunnan mietinnöstä. ”Tarkastuslautakunnan arvioon sisältyy luonnollisesti myös kannanotto ammattitilintarkastajien esittämistä huomautuksista”, mietinnössä todetaan. Arviolla tarkoitetaan arviointikertomusta, ja annetaan ymmärtää, että lähes itsestään selvästi se sisältää tilintarkastajan lautakunnalle pitkin vuotta ilmoittamat epäkohdat ja tarkastuslautakunnan tulkinnat niistä.¹¹⁷

Mietinnössä viitattaneen kuitenkin selvästi vähäpätöisempiin rikkeisiin kuin niihin, joista voi seurata rikosoikeudellinen vastuu. Olisiko kyseessä peräti rike, jota laki ei tunne, vaan jossa olisi kyse puhtaasta tarkoituksenmukaisuudesta? Tarkastuslautakunta pyytää kuntalain mukaan asianomaisilta ja kunnanhallitukselta selvitykset tilintarkastuskertomuksessa tehdyistä muistutuksista. Jos epäkohta ei päädy muistutukseksi tilintarkastuskertomukseen, ei tarkastuslautakunnan tarvitse tehdä sille mitään, ellei se erityisesti päättä nostaa asiaa esiin arviointikertomuksessaan.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ottaa tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuteen kantaa:

¹¹⁶ Myös julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa tuntee vastaavan sääntelyn kuin JHTT-lain 9a.3§; 12. Normiristiriidoista ja derogaatioperiaatteista Laakso 2012; 363–364; ks. myös Harjula & Prättälä 2012; 597, 616

¹¹⁷ HaVM 18/1994

Havaitut olennaiset, korjausta vaativat epäkohdat, virheet ja väärinkäytökset on saatettava viipymättä vastuuhenkilöiden ja vastuullisen johdon tietoon. Väärinkäytöksestä raportoidessa on otettava huomioon, että väärinkäytöksen tekijä voi teon havaituksi tultua hävittää tai peitellä jälkiään. Raportoinnin jälkeen tilintarkastaja seuraa, ryhdytäänkö asiassa tarvittaviin toimiin. Tilintarkastajan on hyvä keskusteluin varmistaa, että vastuuhenkilöt ja johto ovat ymmärtäneet esitetyt havainnot tilintarkastajan tarkoittamalla tavalla. Organisaation toimintaa haittaavat epäkohdat raportoidaan suullisesti tai kirjallisesti asian merkittävyys ja muu informaatioarvo huomioon ottaen. Jos vastuuhenkilöt ja vastuullinen johto eivät ryhdy riittäviksi katsottaviin toimiin, on asiasta raportoitava ylemmälle päätöksentekijälle.¹¹⁸

Ylempi päätöksentekijä tarkoittaa tässä valtuustoa. Tarkastuslautakunta toimii kuitenkin tilintarkastajan ja valtuuston ”välissä”, joten luultavasti sen on hyvä kuulla ensin, mitä epäkohtia valtuuston tietoon ollaan viemässä, jotta se esimerkiksi voisi valmistella asian. Pääsäännön mukaanhan valtuustoon ei saa viedä asioita ilman valmistelua, paitsi silloin, kun valtuusto enemmistönä toisin päättää. Merkille pantavaa tässä kuitenkin on se, että kuntalaki määrää informoitavista tahoista toisessa järjestyksessä kuin tapaoikeus ja JHTT-laki, ja tilintarkastajan on noudatettava ensi sijassa kuntalain säännöksiä.

Ilmeisesti lain tarkoitus on nimenomaisesti ollut antaa tarkastuslautakunnalle evidenssiä arviointikertomukseen. Tällöin arviointikertomuksen antamisella lienee tarkoitus olla vaikutusta valtuuston päätökseen siitä, myönnetäänkö tilivelvollisille vastuuvapaus vai ei. Koska vastuuvapauden epäminen on mahdollista ainoastaan rikosepäilyn tai rahallisen vahingon perusteella, on tarkastuslautakunnan arvioinnin ja etenkin epäkohtien esiin nostamisen tarkoituksena myös kehottaa valtuustoa harkintaan sen osalta, pitäisikö kunnanhallitus tai jokin lautakunnista erottaa, tai kunnanjohtaja- tai pormestari irtisanoa, koska nämä valtuusto voi tehdä, jos se katsoo luottamuksen toimielimeen tai viranhaltijaan menneen.

5.2. Tarkastuslautakunta tilintarkastajan työnantajana

Miten tilintarkastuskertomuksissa esiintyvät muistutukset näkyvät arviointikertomuksissa? Asian selvittäminen vaatisi oman tutkimuksensa. Yhden esimerkin löysin sattumalta Kittilästä, joka valikoitui mukaan omaan tapaustutkimukseeni. Kittilän kunnan vuoden 2012 tilintarkastuskertomus sisälsi kaksi tilivelvolliseen kohdistuvaa muistutusta. Toinen koski sosiaali- ja terveystoimessa maksettuja ylimääräisiä palkankorotuksia, joita ei ollut sen enempää talousarviossa kuin lisätalo-

¹¹⁸ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 12

usarviossakaan, ja toinen perusteiltaan epäselvään laskuun, jonka kunnanhallitus oli päättänyt hyväksyä maksettavaksi. Arviointikertomuksessa lautakunta piti ensimmäiseen muistutukseen johtanutta menettelyä ”vähintäänkin arveluttavana”. Toisen muistutuksen osalta:

tarkastuslautakunta yhtyy tilintarkastajan esitykseen siitä, että harkintavallan käyttöön liittyvän asian osalta ei oteta kantaa siihen, voidaanko kunnanhallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle myöntää vastuuvapaus, vaan asia siirretään kunnanvaltuuston ratkaistavaksi. Saamamme tiedon mukaan asia on poliisitutkinnassa.¹¹⁹

Eikö tämänkaltaisen (harkintavallan käyttöön liittyvän) asian arvioiminen nimenomaan kuuluisi tarkastuslautakunnan toimivaltaan? Tilintarkastajan kädet ovat asiassa oikeudellisesti sidotut, mutta tarkastuslautakunnan perusteltu kannanotto olisi valtuuston tiedonsaannin kannalta ensiarvoisen tärkeä, ja kuuluisi lautakunnan valmistelutehtävään. Tarkastuslautakunnalla on salassapitosäännösten estämättä mahdollisuus tutustua asiaa koskevaan dokumentointiin valtuustoa paremmin¹²⁰ (valtuuston kokouspöytäkirjassa asia oli selostettu niin aukollisesti, ettei sen perusteella ainakaan saa selvää, mitä on tehty ja kenen toimesta), joten tilintarkastajan selän taakse piiloutuminen asiassa ei palvele kuntalaisten etua. Kuka huolehtii siitä, että valtuustolla on riittävästi tietoa päätöksenteconsa pohjaksi, jos tarkastuslautakunta ei sitä tee?

Mielenkiinnosta seurasin, mitä muistutuksille myöhemmin tehtiin. Heti seuraavassa valtuuston kokouksessa 30.9.2013 niitä käsiteltiin omina pykälinään. Huomionarvoista oli, että pykälät valmisteli kunnanhallitus eikä tarkastuslautakunta, kuten olisi voinut olettaa. Valmiita päätösehdotuksia ei kuitenkaan esitetty. Palkankorotusten osalta valtuusto myönsi vastuuvapauden, vaatien samalla hallintosääntöön tarkennuksia menettelyn tarkentamiseksi. Perusteiltaan epäselvän laskun hyväksymisen valtuusto äänesti pöydälle jätettäväksi. Asiaa ei ole vielä ratkaistu, vaikka sopimusriita laskun johdosta juontaa juurensa 1990-luvulta, ja sekä tilintarkastaja (ensimmäisen kerran vuonna 2010) että Kuntaliitto siltä pyydettyssä lausunnossaan ovat esittäneet, että valtuuston olisi päätettävä, hyväksyykö se menettelyn vai ei.¹²¹

Virkarikos vanhenee rikoksena lyhimmillään viidessä vuodessa, ja vahingonkorvausvelvollisuus on myös voimassa vain niin kauan, kuin sen perustana oleva rikos ei ole vanhentunut. Jos asia kuitenkin on poliisitutkinnassa, niin kuin tarkastuslautakunta arviointikertomuksessaan kirjoittaa, niin

¹¹⁹ Kittilän vuoden 2012 tilintarkastuskertomus; Kittilän valtuuston kokouspöytäkirja 17.6.2013 43§; Kittilän vuoden 2012 arviointikertomus; 5, 11

¹²⁰ Ainasvuori et al. 2011; 26–28; Harjula&Prättälä 2012; 616–617

¹²¹ Kittilän valtuuston kokouspöytäkirja 30.9.2013 46§ ja 47§

se tuskin lienee vielä vanhentunut.¹²² Itsehallinnon nimissä valtuusto saanee myös jättää asioita päättämättä, kunhan ne eivät ole kuntalain 13§:n tuntemassa listassa. Kuitenkin voisi olla aiheellista esittää kysymys, missä määrin valtuuston päättämättömyys johtuu siitä, ettei se tiedä asiasta tarpeeksi. Pöydälle jättäminen merkitsee käytännössä valtuuston pyyntöä valmistella asia uudestaan, ja tarkastukseen liittyvät asiat kuuluvat kuntalain mukaan tarkastuslautakunnalle, eivät kunnanhallitukselle, vaikka se ei liittäisikään valmisteluunsa päätösehdotusta.

Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan välistä yhteistyötä ei muutoin säännellä hard law–tyyppisesti, lukuun ottamatta riippumattomuuden vaatimusta, joka on myös kuntalain tuntema rajoite. Riippumattomuuden vaarantumisen vuoksi tilintarkastajan toimiminen tarkastuslautakunnan neuvonantajana on katsottu ongelmalliseksi rooliksi, jossa julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa kehottaa erityiseen varovaisuuteen¹²³.

Suurimmissa kunnissa tarkastuslautakunnalla voi asioiden valmistelua varten olla omaa henkilöstöä. Muissa kunnissa tilintarkastajan lienee oltava lautakunnan työssä kiinteästi mukana asioiden valmistelijana ja asiantuntijana. Tilintarkastajan läsnäolo ja puheoikeudesta voidaan määrätä tarkastussäännössä. Tilintarkastajan on kuitenkin esteellisenä pidättäydyttävä niiden asioiden käsittelystä, joissa hänen riippumattomuutensa vaarantuu,

todetaan kuntalain kommentaarissa¹²⁴. Koska siinä ei oteta asiaan tämän jyrkempää kantaa, niin laintulkinnan kannalta sitä ei ilmeisesti pidetä ongelmallisena.

Varsinkin pienet kunnat ostavat tilintarkastusyhteisöltä lakisääteisen tarkastuksen lisäksi myös tarkastuslautakunnan sihteerin palveluita. Oikeudellisesti tilintarkastaja joutuu tällöin hieman hankalaan asemaan: hän on tässä tehtävässään suoraan tarkastuslautakunnan alainen, eli hän ei voi kohdistaa tilintarkastuskertomuksessa muistutusta tarkastuslautakuntaan, koska on itse tilivelvollisen asemassa.¹²⁵ Kuntalaissa kielletään tilintarkastuskertomuksen muistutuksen kohdistaminen valtuustoon, joten ainakin teoriassa tilintarkastaja voisi muistuttaa myös tarkastuslautakuntaa. Tätä mahdollisuutta hänellä ei kuitenkaan ole, jos hän itse ”sekaantuu” tarkastuslautakunnan työskenteleeseen.

¹²² Harjula&Prättälä 2012; 625

¹²³ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 7. Ks. myös Harjula&Prättälä 2012; 611

¹²⁴ Harjula&Prättälä 2012; 597

¹²⁵ Laihanen 2009; 106–107, 109, 112,115. Ks. myös julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 7

Tarkastuslautakunnan toiminnan organisoimisessa onkin ongelmana se, että suurin osa kunnan viranhaltijoista on riippumattomuuden vaatimuksen vuoksi tavalla tai toisella jäävejä avustamaan sen kokouksissa. Tilintarkastaja ei saa valmistella ainakaan häntä itseään tai työnantajaansa koskevia kokousasioita. Sama pätee kaikkiin kunnan tilivelvollisiin, koska tarkastuslautakunta arvioi heidän työssä suoriutumistaan. Riippumattomuuden kannalta paras vaihtoehto tarkastuslautakunnan kokousasioiden valmistelijaksi olisi tarkastuslautakunnan puheenjohtaja. Kokouspalkkion muodossa saatava korvaus vaivannäöstä ei kuitenkaan välttämättä motivoi perehtymään valmisteluun riittävästi, puhumattakaan siitä, että luottamushenkilön voisi edes edellyttää taitavan valmistelua samalla tavoin kuin viranhaltija.¹²⁶

Suurissa kaupungeissa sisäisen tarkastuksen yksikkö valmistelee yleensä myös tarkastuslautakunnan kokousasiat. Tässäkin järjestelyssä voi havaita pienen riippumattomuutta vaarantavan elementin, sillä sisäinen tarkastus on tällöin sekä tarkastuslautakunnan että kunnanhallituksen alainen. Kuitenkin järjestely takaa tarkastusasioiden valmistelussa huomattavasti tasalaatuisemman osaaamisen kuin kunnissa, joissa sisäistä tarkastusta ei ole. Muita vaihtoehtoja tarkastuslautakunnan asioiden valmistelijoiksi ovat toisen kunnan viranhaltijat ja sellaiset kunnan omat viranhaltijat, joita kyseinen asia ei nimenomaisesti koske.¹²⁷

Soraaäniä on kuulunut myös sen johdosta, missä määrin tilintarkastaja voi riippumattomuutensa vaarantamatta osallistua tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen laadintaan. Osa tilintarkastusyhteisöistä pitää sitä ehdottomasti tilintarkastajalle sopimattomana toimintana, osa puolestaan harkitsee avustamista tapauskohtaisesti. Syynä on tiukka kuntalain tulkinta (tarkasti ottaen: sen valmisteluaineiston) siitä, mille taholle kuuluu laillisuus- ja mille tarkoituksenmukaisuusvalvonta.¹²⁸ Ainakin omassa tapaustutkimuksessani onnistuneinta arviointia oli niissä kertomuksissa, joiden laadintaan tilintarkastaja oli ainakin jollain tavalla osallistunut. Tilintarkastajan työpanoksesta oli yleensä maininta arviointikertomuksen alussa, jos sellainen oli ollut tarkastuslautakunnan käytössä.

Esimerkiksi sopii hyvin kohdekuntani Ilomantsin arviointikertomus. ”JHTT-tilintarkastaja on tarkastuslautakunnan toimeksiannosta osallistunut arviointikertomuksen valmisteluun”, siinä todetaan. Ilomantsin kertomus oli pisin kohdekuntien kertomuksista, 31 sivua, ja siinä oli otettu kantaa tarkoituksenmukaisuuteen, sekä arvioitu toiminnassa onnistumista muutenkin täsmällisesti ja mo-

¹²⁶ Laihasen; 258 väitöstutkimuksen yksi tutkimustuloksista koski tarkastuslautakunnan puheenjohtajan roolia.

¹²⁷ Vuorinen 2000; 46–47

¹²⁸ Vuorinen 2000; 49; Säilä et al. 2008; 63

nipuolisesti. Ylipäättään tarkastuslautakunta oli suunnitellut ja organisoinut tarkastustoimensa hyvin ja toteuttanut ne järjestelmällisesti. Missä määrin tämä oli tilintarkastajan ansiota, jää tietysti arvailujen varaan, mutta tuskin häntä olisi tehtävään värvätty, jos hän olisi jäänyt pelkän statistin rooliin. Arviointikertomus palveli hyvin kuntalaisten ja valtuuston tiedontarpeita. Kertomuksen pituuteen vaikutti muun muassa se, että lautakunta selosti omia tarkastushavaintojaan ja näkemyksiään ja antoi kehittämissuhteita. Ehkä joka vuosi ei ole tarpeen laatia yhtä perusteellista arviointia, mutta toisaalta, jos resursseja riittää, niin ei siitä ainakaan haittaa ole.

Missä tilanteissa tilintarkastaja sitten vaarantaa riippumattomuutensa tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen laadintaan osallistumalla? Ainakin silloin, jos arviointikertomus-valmistelu vie aikaa lakisääteiseltä tarkastustoiminnalta, niin ettei sitä ehdi suorittaa riittävässä laajuudessa. Ilomantsissa tilanne oli hoidettu siten, että JHTT:llä oli tiimissään kaksi avustavaa tarkastajaa, ja arviointikertomuksessa avustaminen oli erillinen toimeksianto.¹²⁹ Tämä kuulostaa aika paljolta pienen kunnan tarpeisiin, mutta valtuusto päättää tarkastukseen myönnettävistä määrärahoista. Toinen tapaus, jossa tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu, on tavalla tai toisella oman työsuorituksen arviointi. Jos hän esimerkiksi ehdottaisi tarkastustoimen määrärahojen nostamista, saattaisi herätä epäilykset, pyrkiikö hän kasvattamaan omia palkkioitaan.

Tarkastuslautakunnan konsultointi siinä, miten työ kannattaisi organisoida ja mitä kaikkia asioita (yleisellä tasolla) arvioinnissa kannattaisi käsitellä, tuskin vaikuttaa tilintarkastajan riippumattomuutta heikentävästi.¹³⁰ Olennaista asian tarkastelussa lienee sen varmistaminen, että tarkastuslautakunta hahmottaa, että kyseessä on kuntalain ulkopuolinen palvelu, jota se on nimenomaisesti halunnut ostaa. Tällä hetkellä kaikkiin syrjäisiin pikkukuntiin ei välttämättä edes saada tarjouksia kuin yhdeltä tilintarkastusyhteisöltä¹³¹, joten tällaisen kunnan on pakko ostaa tarvitsemansa tarkastuspalvelut siltä, tai vaihtoehtoisesti tyytyä pelkkään lakisääteiseen tarkastukseen, mikä ainakin tarkastuslautakunnan osalta merkitsee hyvin pelkistettyä kokousmenettelyä ja näkyy väistämättä arvioinnissakin.

Tarkastuslautakunnan suorittaman arvioinnin ”hyvyys” onkin myös, ja varmaan enemmän kuin yleisesti oltaisiin valmiita myöntämään, resurssikysymys. Verrataan vaikka Ristijärven kuntaa Helsinkiin. Ristijärven viisi tarkastuslautakunnan jäsentä ovat vuoden 2012 arviointikertomuksen

¹²⁹ Ilomantsin vuoden 2012 arviointikertomus; 3

¹³⁰ Julkishallinnon hyvässä tilintarkastustavassa; 7: ”Yleisten asioiden esittämistä tai toistamista ilman tapauskohtaista soveltamista ei ole syytä pitää neuvontana.”

¹³¹ Laihanen 2009;115

perusteella kokoontuneet tilikauden aikana kolmesti ja ”voineet muuten seurata päätöksentekoa netistä”.¹³² Helsingin tarkastuslautakunta puolestaan

teki lokakuussa 2001 työmatkan Brysseliin ja Luxemburgiin, missä se perehtyi Euroopan Unionin varainkäytön valvontaan ja tilintarkastukseen. Seuraavan vuoden tutustumiskohde oli Pietari ja siellä mm. kaupungin tarkastuskomitea. Vuonna 2006 lautakunta tutustui Hollannissa ja vuonna 2010 Skotlannissa tilintarkastusjärjestelmiin ja kunnallisten toimintojen arviointiin. Lisäksi professori Jarmo Vakkuri Tampereen yliopistosta auditoi tarkastuslautakunnan vuotta 2008 koskevan arviointikertomuksen ja katsoi, että aiheiden valinnassa tarkastuslautakunnan tulisi korostaa olennaisuutta. Sen olisi myös terävöitettävä suositustensa esittämistapaa.¹³³

Helsingin tarkastuslautakuntaa avustaa tarkastusvirasto, jossa on tarkastusjohtaja, arviointipäällikkö, tarkastuspäällikkö sekä muuta henkilökuntaa. Tarkastusviraston esimiesten kelpoisuusehtoina ovat muun muassa ekonomin tutkinto, JHTT-auktorisointi ja johtamiskokemus sekä kokemus julkishallinnon tarkastustehtävistä.¹³⁴ Vaikka Ristijärvi ja Helsinki ovat kooltaan aivan eri mittaluokissa, on niiden tarkastuslautakuntien arvioitava kokonaisuus täysin sama. Kummassa kunnassa voisi lähtökohtaisesti olettaa laadittavan tasokkaampia arviointikertomuksia?

Missä on valtaa, siellä on mahdollisuus myös sen väärinkäyttöön. Pahin uhka on varmaan se, että tilintarkastaja pääsee sanelemaan arviointikertomuksen koko sisällön¹³⁵. Laihasen väitöskirjassa kerrotaan Kunnallisalan kehittämissäätiölle tehdystä tutkimuksesta, jossa eräänä suurimmista ongelmista pidettiin koko tarkastuslautakunnan arvioinnin perustumista pääasiassa tilintarkastajan suorittamaan arviointiin. Väitöstutkimuksen yksi merkittävimmistä tuloksista tukee niin ikään tätä näkemystä: sen mukaan tarkastuslautakuntien arviointi perustuu tilintarkastukseen, eikä ole niin omaehtoista kuin se johtamisen arvioinnin näkökulmasta voisi olla.¹³⁶

Laihanen näkee tarkastuslautakuntien arvioinnin liiallisen tukeutumisen tilintarkastajan näkemyksiin uhkana demokratialle. Näin hänen mukaansa etenkin pienissä kunnissa, joissa kyselytutkimusten mukaan tilintarkastajan ja tarkastusyhteisön ”tuttuus” on kilpailutuksissa lähestulkoon yksi tarjouspyyntökriteeri. Hän kaipaasi uutta verta ja tuoreita näkökulmia tarkastuslautakuntien arviointiin ja ehdottaa lääkkeeksi tilintarkastusyhteisöjen vaihtamista aika ajoin. Jortikan pro gradussa

¹³² Ristijärven vuoden 2012 arviointikertomus

¹³³ Yrjänä 2012; 116–117

¹³⁴ Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastussääntö

¹³⁵ Miten tämä uhka olisi yhtään sen vähäisempi silloin, jos arviointikertomuksen tekoon osallistuu kaupunginhallituksen alainen sisäinen tarkastaja?

¹³⁶ Laihanen 2009; 109; 248–249.

on tutkittu yhtenä kohteena Kuhmoisten kunnan arviointikertomuksen kehitystä vuosina 1997–2006. Hänen tuloksensa mukaan tilintarkastajan toimiminen lautakunnan sihteerinä ja esittelijänä on vaikuttanut siihen, että arviointikertomuksista on tullut ikään kuin tilintarkastuskertomusten jatkeita, ja kertomuksen yhteenvedot ovat muodoltaan vahvistuslausumia.¹³⁷

Omat tulokseni tilintarkastajan vaikutusvallasta ovat jokseenkin toisensuuntaisia. Minusta lainsäätäjä antaisi tilintarkastajalle aseita paljon pidemmällekin menevään puuttumiseen, mutta nämä tulkitsevat tehtäviään suppeasti sanamuodon mukaan, epäilemättä riippumattomuuden vaarantumisen pelosta. Riippumattomuus on lakisääteinen vaatimus, mutta se ei saisi johtaa tarkastuslautakunnan jättämiseen oman onnensa nojaan, ainakaan tapauksissa, joissa tilintarkastaja havaitsee kunnanhallituksen estävän tarkastuslautakunnan tärkeinä pitämien asioiden viemistä valtuustoon, esimerkiksi vaikka tarkastussääntömuutoksia koskevilla asioilla. Kuhmoisissa arviointi on epäilemättä tukeutunut tilintarkastajan näkemyksiin, mutta missä määrin tämä on ollut tilintarkastajan tarkoitus ja missä määrin lautakunnan jäsenet ovat vain kopioineet tilintarkastuskertomuksen ilmaisuja, koska eivät ole osanneet tai voineet perustaa arvioitaan oikein muuhunkaan?

Itsestäni tuntuu, että koska Ilomantsin tapauksessa arviointikertomuksen laadinta on ollut tilintarkastajalle maksettu toimeksianto (tämän lisäksi ovat sitten luultavasti tulleet vielä sihteerin tehtävät) on hän käyttänyt aikaansa opastamalla lautakunnan jäseniä nimenomaan omaehtoisen arvioinnin suorittamisessa. Tilintarkastajan panos kertomuksessa näkyy arvioinnin operatiivisen toteuttamisen neuvomisessa, ei niinkään arvioinnin sisällössä, ja juuri tähän toimeksiannossa lieenee pyrittykin.

Tilintarkastajan on kuntalain mukaan kuitenkin tarkoitus osallistua arviointikertomuksen laadintaan, koska muuten hänen ei tarvitsisi viipymättä ilmoittaa tarkastuslautakunnalle havaitsemistaan epäkohdista. Kuntalain suomat osallistumismahdollisuudet ovat kuitenkin epäsuoria, eli tilintarkastajalla on - pienten soft law-rikkeiden kohdalla – ilmoitusvelvollisuus, mutta ei velvollisuutta, saati oikeutta pitemmälle menevään omatoimiseen reagointiin. Onko häntä nimenomaisesti kielletty osallistumasta arviointiin? Ei, kunhan riippumattomuus ei vaarannu.

¹³⁷ Laihanen 2009; 109; 248–249; Jortikka 2009; 47

5.3.Ulkoisen valvonnan toimijoiden työn yhteensovittaminen

Jos tilintarkastaja voi osallistua tarkastuslautakunnan työhön, niin missä määrin tarkastuslautakunta voi puuttua tilintarkastajan työhön? Tilintarkastaja on tarkastuslautakunnan alainen, ja tarkastuslautakunta saa määritellä lakisääteisen tarkastuksen painopistealueita, kunhan sen antamat ohjeet eivät ole ristiriidassa kuntalain, kunnan tarkastussäännön tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Mielestäni tämä tarkastuslautakunnan toimivalta-ala on epämääräisesti määritelty. Mitä tämä käytännössä pitää sisällään? Hallintovaliokunnan mietinnössä esitetyn käsityksen mukaan tarkastuslautakunnan toimivaltaan kuuluu 9. luvun nojalla arvioida myös tilintarkastajien työtä ja oikeus toimittaa itsekin kunnan hallinnon ja talouden tarkastusta tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa. Kysymys ei tällöin sen mukaan kuitenkaan ole varsinaisesta 73 §:n mukaisesta tilintarkastuksesta.¹³⁸

Tilintarkastaja raportoi tarkastuslautakunnalle pitkin tarkastuskautta tehdyistä havainnoista. Sykli vaihtelee: 2–4 raportointia vuodessa, sekä kirjallisia että suullisia raportteja, tarkastuslautakunnan tarkemmin ilmoittamalla tavalla. Ainakaan tarkastuslautakunta ei saa yllyttää tilintarkastajaa vaarantamaan riippumattomuuttaan tai kieltää häntä tarkastamasta sitä, minkä itse katsoo tarpeelliseksi. Myöskään tilintarkastajan tarkastussuunnitelma ja sitä tarkentavat työohjelmat eivät kuulu tarkastuslautakunnan kokouksissa käsiteltäviin asioihin. Tilintarkastajan on tehtävä kaikki päätöksensä itsenäisesti, ja ristiriitatilanteissa kuunneltava molempia tai kaikkia osapuolia ennen oman kantansa muodostamista. ”Päivänpolitiikkaan” hän ei saa sotkeutua lainkaan.¹³⁹

Eräs tuore esimerkki tarkastuslautakunnan toimivallan rajanvedosta on Urjalan kunnasta vuodelta 2011. Valtuusto erotti tarkastuslautakunnan kesäkuun kokouksessaan, koska katsoi sen ylittäneen toimivaltansa ja menettäneen samalla luottamuksensa. Tarkastuslautakunta puolestaan katsoi menettäneensä luottamuksensa tilintarkastajaan ja vaati valtuustolta tilintarkastusyhteisön vaihtamista kesken sopimuskauden. Siihen ei valtuusto suostunut. Kuntaliitto antoi kiistassa lausuntonsa, ja näytti vihreää valoa tarkastuslautakunnan erottamiselle.¹⁴⁰

Syynä Urjalan tarkastuslautakunnan erottamiselle näyttää olleen tilintarkastajan työn vaikeuttaminen ainakin tarpeettomia tarkastuksia vaatimalla. Hän lisäksi kieltäytyi näistä, eli ilmeisesti vaatimukset olivat julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisia. Kunnalle aiheutui tarkastuksesta

¹³⁸ HaVM 18/1994

¹³⁹ tilintarkastajalle sopimattomasta toiminnasta Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa; 7–9; Vuorinen 2000; 31; toimivallan ja valtuutuksen määritelmistä Heuru, Mennola & Ryyänen 2011; 261–262, Harjula&Prättälä 2012; 601–602

¹⁴⁰ Urjalan valtuuston kokouspöytäkirja 20.6.2011 22§ ja 23§

myös ylimääräistä rahanmenoa. Taustalla kyti epäluulo perusterveydenhuollon yhteistoiminta-alueen kustannuksista.¹⁴¹

Tarkastuslautakunta ei kuntalain kommentaarin mukaan saa kertoa kunnanhallitukselle, miten kuntaa tulee johtaa. Silti sen tehtävänä on tarkastussääntömallin mukaan seurata tilintarkastajan työstä suoriutumista, ja antaa ohjeita ja esityksiä tarkastustyön kehittämiseksi. Se saa lisäksi määritellä kuntalain tunteman tarkastuksen painopistealueita ja valiokuntamietinnön mukaan itsekin tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa suorittaa kunnan hallinnon ja talouden tarkastusta.¹⁴² Tarkoituksenmukaisuustarkastus kuuluu myös tarkastuslautakunnalle. Tätä taustaa vasten, mikä on tarkastuslautakunnan asiallinen toimivalta praktisen laintulkinnan mukaan? Mikä on asiallista tarkoituksenmukaisuuden arviointia ja mitä taas pidetään selvänä toimivallan ylityksenä?

”Valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointi” ja ”aloitteiden ja esitysten tekeminen lautakunnan, tilintarkastajan ja sisäisen valvonnan tehtävien yhteensovittamisesta mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla” ovat molemmat tehtäviä, joihin voi kuulua tarkoituksenmukaisuuden arviointia. Valvontatehtävien yhteensovittaminen mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla sisältää jo sanamuotonsa perusteella tarkoituksenmukaisuusarviointia. Mutta se koskee ainoastaan valvontatehtävien yhteensovittamista. Tarkastuslautakunnalla on, – ei siis pelkkä oikeus – vaan myös velvollisuus, kritisoida valvontatoimia, jos ne ovat huonosti ja epätarkoituksenmukaisesti järjestettyjä.

Tarkastuslautakunnan on lisäksi seurattava tilintarkastajan tarkastussuunnitelman toteutumista ja muutoinkin tilintarkastajan tehtävien suorittamista, ja tehtävä tarpeen mukaan esityksiä tilintarkastuksen kehittämiseksi. Tilintarkastusyhteisö KPMG:n julkaisemassa *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*–kirjasessa kirjoitetaan:

Niin yksityisen kuin julkisenkin sektorin tarkastuksen arviointiin kuuluu sekä yksittäisten tilintarkastajien suorituksen arviointi että tarkastusryhmän ryhmätyöskentelyn arviointi. Kun tilintarkastus on saatettu tilikauden osalta kokonaan loppuun, tilintarkastajan työ tulee arvioitavaksi esimerkiksi laadunvalvonnan näkökulmasta. Laadun tarkastuksen arvioinnissa mahdollisesti esiin tullut palaute voidaan ottaa huomioon

¹⁴¹ Urjalan valtuuston kokouspöytäkirja 20.6.2011 22§ ja 23§

¹⁴² Laihanen 2009; 248 katsoo, että tarkastuslautakunnan toiminnan valtuustokausittaiset painopistealueet on yleensä määritelty yhdessä tilintarkastajan kanssa ja toiminta on kohdennettu siten, että lautakunta ja tilintarkastaja ovat omista näkökulmistaan arvioineet tai tarkastaneet ikään kuin samoja kohteita.

seuraavan kauden tarkastuksessa pyrkimyksenä toteuttaa tarkastus silloin vieläkin paremmin.¹⁴³

Ainakin tilintarkastajan työssä suoriutumista ja sen tarkoituksenmukaisuuden arviointia laki ei rajaa mitenkään, vaan se jopa kehottaa siihen. Tilintarkastaja itse asettaa rajat sille, minkä hän katsoo olevan asiallista ja minkä toimivallan ylittävää. Tilintarkastajan on jätettävä noudattamatta tarkastuslautakunnan antamat norminvastaiset ohjeet, ja hänen tulee kieltäytyä ottamasta vastaan tai luovuttava sellaisesta tehtävästä, joka vaarantaa hänen riippumattomuutensa (kuntaL 73.5§ ja 72.2§). Jos tarkastuslautakunta ei ole tyytyväinen tilintarkastajan ratkaisuihin, se voi valmistella tilintarkastajan- ja/tai tilintarkastusyhteisön erottamisasian, mutta jos valtuusto katsoo ”syytä” olevan enemmän tarkastuslautakunnassa itsessään, joutuu lautakunta vastaavasti eroamaan. Yhtä kaikki lopputulos valvonnan järjestämisen kannalta on sama, eli mahdolliset laittomuudet kyetään havaitsemaan tavalla tai toisella. Sääntely on tässä suhteessa mielestäni ihan onnistunutta eikä aukollista tai epäselvää.

Sen sijaan tarkastuslautakunnan mahdollinen harkintavallan ylitys kunnan taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden tarkoituksenmukaisuusarvioinnin osalta on mielestäni epäselvä niin kauan, kuin ei tiedetä kuuluuko tällainen lainkaan sen toimivaltaan vai ei. Tämän tulisi käydä ilmi suoraan laista, jolloin sanamuodon mukainen tulkinta olisi mahdollinen. Jos toimivalta tarkoituksenmukaisuusarviointiin on tarkastuslautakunnalle suotu, niin mikä on tämän toimivallan väärinkäyttöä? Auktoriteetti tämän kysymyksen ratkaisemisessa on loppu viimein valtuustolla. Kyseessä on Schindlerin harkintavaltaopin tuntema poliittinen harkinta, jossa lainsäätäjät arvottaa eri toimintavaihtoehdot yhtä onnistuneiksi, ja antaa siksi hallinnon itsenäisesti valita niiden väliltä.

6. Tarkastuslautakunnan lakisääteinen arviointitehtävä

6.1. Tarkastuslautakunnan arviointikertomus

Kuntalaki määrää valtuuston tehtäväksi kunnan ja kuntakonsernin keskeisistä toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista päättämisen (13.1§). Tilivelvolliset toimielimet ja viranhaltijat tekevät selkoa tavoitteiden toteutumisesta toimintakertomuksessa, joka on lakisääteinen osa tilinpäätöksen kokonaisuutta. Tarkastuslautakunta arvioi, ovatko tavoitteet toteutuneet, ja antaa tästä oman arviionsa valtuustolle kerran vuodessa. Kuntalaissa ei säännellä arvioinnin esittämismuodosta– tai ta-

¹⁴³ Säilä et al. 2008; 86

vasta, mutta vakiintuneeksi on muodostunut tapa esittää arvioinnin tulokset arviointikertomukseksi kutsutussa kirjallisessa dokumentissa. Yhtä lailla kuntalaissa sääntelemätön, mutta vakiintuneeksi toimintatavaksi tullut, on arviointikertomuksen antaminen ja käsittely samassa kokouksessa kuin tilintarkastuskertomuksen antaminen ja tilivelvollisten vastuuvapaudesta päättäminen.¹⁴⁴

Arviointikertomus on julkinen asiakirja. Siitäkin Kuntaliitto on laatinut mallikappaleen ja esimerkkisisällysluettelon, mutta nämä eivät ole millään tavalla tarkastuslautakuntaa velvoittavia oikeuslähteitä. Aluksi mallissa todetaan lautakunnan jäsenet ja heidän varajäsenensä. Sitten selostetaan keskeiset tiedot lautakunnan toiminnasta, kuten sen pitämistä kokouksista, toimintaan käytetty rahamäärä sekä todetaan lakisääteisen tilintarkastuksen suorittanut JHTT-yhteisö. Valtuuston asettamien tavoitteiden ja niiden toteutumisen arviointi on oma lukunsa. Siinä voidaan kommentoida tavoiteasettelua ja keinoja näiden toteutumisten seurantaan.¹⁴⁵

Varsinainen arviointi sisältyy ”toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointi”-otsakkeen alle. Tarkastuslautakunta arvioi sekä koko kuntaa että yksittäisiä toimielimiä koskevien tavoitteiden toteutumista. Kuntakonserniin kuuluville yhteisöille asetettujen tavoitteiden toteutumista arvioidaan omassa luvussaan. Arviointikertomuksessa voidaan esittää myös muita havaintoja kunnan hallinnosta. Jos kunnan hallinnon tarkoituksenmukaisuuteen halutaan puuttua, suositellaan se tehtäväksi arviointikertomusmallissa juuri otsakkeen *Muut havainnot kunnan hallinnossa* alle. Valtuuston päätösten tarkoituksenmukaisuutta ei saa arvioida; ainoastaan tilivelvollisten toimia. Lopuksi annetaan yhteenveto ja lautakunnan jäsenten allekirjoitukset.¹⁴⁶

Aki Kärjen pro gradu-tutkielma vuodelta 2009 käsittelee sitä, missä määrin kuntien valtuustot hyödyntävät tarkastuslautakuntien arviointikertomuksessaan esiin tuomia havaintoja toimintansa kehittämisessä. Hän tutki Tampereen kaupunkiseudun kuntien valtuustopöytäkirjoja selvittääkseen, tekivätkö valtuustot päätöksiä tarkastuslautakunnan suorittaman arvioinnin perusteella, vai merkittiinkö arviointikertomus ainoastaan tiedoksi ilman konkreettisia jatkotoimenpiteitä. Taustana hänellä oli käyttäjälähtöinen arviointiteoria.¹⁴⁷

Hänen tuolloin saamansa tulokset olivat melko pessimistisiä. Suurimmassa osassa kohdekunnista tarkastuslautakunnan arviointi ei johtanut konkreettisiin toimiin. Valtuusto saattoi hyväksyä tar-

¹⁴⁴ Vuorinen 2000; 77; Säilä et al. 2008; 55–57; Harjula&Prättälä 2012; 600

¹⁴⁵ Vuorinen 2000; 77–79

¹⁴⁶ Vuorinen 2000; 79–83, Ainasvuori et al. 2011; 74–75

¹⁴⁷ Kärki 2009; 80–83

kastuslautakunnan esityksen siitä, että hallitukselta pyydetään selvitys arviointikertomuksessa esiin nostetuista havainnoista. Seuraavassa arviointikertomuksessa tarkastuslautakunta sitten moitti hallitusta siitä, ettei selvitystä ollut saatu. Laihasen väitöstutkimuksen tulokset olivat samansuuntaisia: hän kuitenkin arveli, etteivät arvioinnin positiiviset vaikutukset ole välittömästi nähtävissä ja kuultavissa, vaan ne tulevat näkyviin niin kutsuttuna syvävaikutuksena, esimerkiksi käsitteellisen ajattelun muutoksina ja argumentoinnin rikastumisena.¹⁴⁸

6.2. Tarkoituksenmukaisuus pienten kuntien arviointikertomuksissa – tapaustutkimus

6.2.1. Tutkimuksen toteutus

Miten tarkoituksenmukaisuutta sitten arvioidaan kuntien tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa? Suurissa kaupungeissa tilanne on tältä osin todennäköisesti hyvä. Kohdistinkin työni lopuksi huomioni pieniin kuntiin erillisen tapaustutkimuksen muodossa. Virallista pienen kunnan määritelmää en löytänyt, mutta laskin pieneksi kunnaksi kunnan, jonka asukasluku on yhtä suuri tai pienempi kuin 7000. Tällaisia kuntia on Suomessa tutkimuksen tekohetkellä 177 kappaletta.¹⁴⁹ Tämä määrä muodosti tutkimuksen koko populaation, josta otanta valikoitui. Tilastollisesti tutkimuksen tulokset eivät siis ole yleistettävissä kaikkiin Suomen kuntiin, vaan ainoastaan näihin 177 pienimpään.

Valitsin täysin satunnaisesti (arpomalla) yhden alle 7000 asukkaan kunnan jokaisesta Suomen maakunnasta (pois lukien Ahvenanmaa). Tutkimuksen kohdekuntia oli siis kahdeksantoista. Kysessä oli ositettu otanta¹⁵⁰, jossa alkiot (kunnat) ryhmiteltiin osajoukkoihin (maakunnat), joista edelleen satunnaisotannalla poimittiin alkioita, tässä tapauksessa siis yksi alkio kustakin osajoukosta. Otannan valinnan tarkoituksena oli saada koko Suomeen yleistettäviä tuloksia.

¹⁴⁸ Kärki 2009; 80–83; Laihanen 2009; 240

¹⁴⁹ Kuntien asukasluvut aakkosjärjestyksessä <http://vrk.fi/default.aspx?docid=7808&site=3&id=0>

¹⁵⁰ Ositetusta otannasta Guy, Carmichael & Whittington 2002; 32

Kohdekunnat, joiden perässä suluissa maakunta, ovat satunnaisessa järjestyksessä:

Siikalatva (Pohjois-Pohjanmaa), Kittilä (Lappi) Rusko (Varsinais-Suomi)
Kangasniemi (Etelä-Savo) Teuva (Etelä-Pohjanmaa) Ilomantsi (Pohjois-Karjala)
Nakkila (Satakunta) Kannus (Keski-Pohjanmaa) Jokioinen (Kanta-Häme)
Parikkala (Etelä-Karjala) Maalahti (Pohjanmaa) Inkoo (Uusimaa),
Pihtipudas (Keski-Suomi) Ristijärvi (Kainuu) Pyhtää (Kymenlaakso)
Sysmä (Päijät-Häme) Juupajoki (Pirkanmaa) Tuusniemi (Pohjois-Savo)

Luin kohdekuntien vuoden 2012 arviointikertomukset. Tutkin, onko niissä arvioitu tehtyjen päätösten tarkoituksenmukaisuutta, vai otettu pelkästään kantaa siihen, ovatko valtuuston asettamat taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet toteutuneet. Jälkimmäistä tapausta en tulkinnut varsinaiseksi tarkoituksenmukaisuuskannanotoksi, koska siinä on pelkästään täytetty kuntalaissa määritelty velvollisuus. Koska kuntalaki on väljä puitelaki, joka jättää paikalliselle itsehallinnolle runsaasti liikkumatilaa, on kiinnostavaa tutkia, tulkitaanko tarkastuslautakunnan lakisäateistä arviointitehtävää pienissä kunnissa suppeasti vai laajasti.

Toinen kohdekunnista tutkimani asia oli tarkastussääntö. Onko tarkastussääntö Kuntaliiton laatima mallisääntö, vai onko siihen otettu vapaavalintaisia lisämääräyksiä? Tämän jälkeen analysoin hie-
man tarkemmin, onko tarkastussäännön määräyksillä mitään vaikutusta arviointikertomuksessa esitettyihin havaintoihin. Tarkoitukseni oli selvittää, millaisia valtuuksia kunnan tarkastussäännös-
sä annetaan tarkastuslautakunnalle, ja käyttävätkö tarkastuslautakunnat niille myönnettyjä valtuuk-
sia vai eivät.

Tutkin arviointikertomuksista seuraavien neljän kriteerin täyttymistä:

- perustuuko tarkastuslautakunnan suorittama arviointi miltään osin omakohtaiseen havainnointiin, kuten palveluiden käyttäjien kuulemisiin ja paikan päällä-katselmuksiin?
- onko arvioitu tavoitteiden ”hyvyyttä”?
- onko esitetty konkreettisia kehittämis ehdotuksia, kritiikkiä tai kiitosta muutenkin kuin yleisellä tasolla?
- onko arvioinnissa mainittu sana ”tarkoituksenmukaisuus”?

Jos useampaan kuin kahteen yllä olevista kysymyksistä sai vastauksen ”kyllä” arviointikertomusta lukemalla, tulkitsin sen tarkoituksenmukaisuusarviointiksi. Muussa tapauksessa tulkitsin tarkastuslautakunnan suorittaneen vain kuntalain tuntemaan vähimmäisvaatimuksen, eli toteuttaneen lain kirjaimen sanamuodon mukaisen tulkinnaa vaatimalla tavalla. Saamani tulokset on listattu sivun 64 taulukkoon. Taulukkoon merkitsin myös arviointikertomuksen sivumääräisen pituuden. Vaikka pitkä arviointi ei välttämättä ole hyvä arviointi, niin oletusarvoisesti arvioinnin pituus merkitsee enemmän sisältöä. Tarkastussäännön mukaan ottamisella analysoin sitä, missä määrin pienten kuntien itsehallinto on ”Kuntaliitto-itsehallintoa”, ja missä määrin oma-aloitteista ja paikallisesti räätälöityä.

6.2.2. Toimivaltaista ja toimivallatonta arviointia

Tutkimistani kohdekunnista viidessätoista (83 %) tarkastussääntö on Kuntaliiton laatima mallisääntö. Se sisältää siis kolme tarkastuslautakunnan toimivallan alaan kuuluvaa tehtävää kuntalain 71 ja 75 §:n tuntemien tehtävien lisäksi. Näihin mallisääntötehtäviin ei kuulu tarkoituksenmukaisuuden arviointi. Kuudessa kohdekunnassa erillistä tarkastussääntöä ei ole, vaan tarkastusta koskevat säädökset ovat osa hallintosääntöä. Kuntaliiton yleiskirjeessä suositellaan hallintosäännöstä erillistä tarkastussääntöä, joten näissä kuudessa kunnassa (33 %) on ainakin tältä osin noudatettu keskusjärjestön suosituksesta poikkeavaa linjaa. Mitään käytännön merkitystä sillä, onko tarkastussääntö erillinen vai kokonaisuuden osa, ei kuitenkaan näytä olevan. Juupajoella, Kannuksessa ja Pyhtäällä, joissa ei ole erillistä tarkastussääntöä, tarkastussääntö sisältää lisäpykälän eli paikallisiin tarpeisiin räätälöidyn osan. Niissä kohdekunnissa, joissa tarkastussääntö on hallintosäännöstä erillinen, se ei sisällä mitään itse kehitettyä.

Kannuksen tarkastussäännön lisäpykälä ei ole varsinainen lisätehtävä, vaan lähinnä tarkennus tarkastuslautakunnan vastuulle jo pelkällä kuntalailla määrättyyn tehtävään. Sen mukaan tarkastuslautakunnan on huolehdittava *koko kaupunkikonsernin tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisesta konserniohjeen mukaisesti*. Vastaava toimivalta tulee ilmi jo kuntalain 71§:stä, jossa tarkastuslautakunnan on huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Lisäksi Kannuksen kilpailuttamista ohjaa pykälän mukaisesti konserniohje, joten se ei laajenna lautakunnan vapaan vaan pikemminkin sidotun harkinnan alaa.¹⁵¹

¹⁵¹ Kannuksen tarkastussääntö

Juupajoenkaan tarkastussäännön lisäpykälä ei varsinaisesti laajenna sen tarkastuslautakunnan toimivaltaa siitä, mitä se kuntalain mukaan muutenkin on. Pykälän mukaan tarkastuslautakunnan *on valvottava, että edellisen vuoden tilintarkastus tulee ammattimaisesti ja hyvin tarkastetuksi viimeistään toukokuun loppuun mennessä*. Kuntalaki määrää takarajan niin ikään toukokuun loppuun. Tarkastussäännöllä aikarajaa voisi aikaistaa, mutta ei myöhentää. Tätä mahdollisuutta ei kuitenkaan Juupajoella kuten ei muissakaan tutkimukseni kohdekunnissa ole käytetty. Tietynlainen tilintarkastajan valvonta- ja ohjeistamistehtävä kuuluu tarkastuslautakunnalle muutenkin, joten tämäkään pykälä ei merkitse de facto toimivallan laajennusta.

Pyhtään sääntö muodostaa kohdekuntien joukossa poikkeuksen. Se on tarkastussäännöistä ainoa, jossa suodaan tarkastuslautakunnalle mandaatti *arvioida hallinnon ja taloudenhoidon sekä palvelutoiminnan tarkoituksenmukaisuutta*. Tämän lisäksi Pyhtään säännössä on toinenkin lisäpykälä: *lautakunnan tehtävänä on ratkaista muutkin toimialaansa koskevat asiat, ellei ole muuta viranomasta, jolle päätösvalta kuuluu*. Sisäisen valvonnan kannalta on hyvä, että kaikki hallintokoneiston käsittelyyn päätyvät asiat on vastuutettu jollekin taholle, ja tällainen muotoilu ei jätä organisaatioon toimivallan mentäviä aukkoja. Itse pidän tätäkin pykälää siis hyvänä lisänä, vaikka sitä olisi voinut tarkentaa, ja lisäksi se vaatii sen, että epäselvissä tapauksissa pitää lukea koko hallintosääntö ennen kuin voi varmistua siitä, minkä tahon kuuluu asiassa toimia.

Mielenkiintoisin kysymys lienee kuitenkin se, miten sellaisten kuntien tarkastuslautakuntien tarkoituksenmukaisuusarviointeihin tulee suhtautua, joille ei ole annettu tähän toimivaltaa tarkastussäännöllä. Arviointikertomusten perusteella vajaa kolmasosa (27 %) kohdekuntien tarkastuslautakunnista on nimittäin ottanut kantaa toiminnan ja talouden tarkoituksenmukaisuuteen ilman tarkastussäännöstä ilmenevää valtuuston tahtoa. Onko lautakunta ylittänyt toimivaltansa, kun se on toiminut tavalla, jota ohjesääntö ei nimenomaisesti tunne, ja mitä tällaisesta toimivallan ylityksestä seuraa?

Päätös on muodollisesti väärä eli väärässä järjestyksessä syntynyt, jos sen on tehnyt vailla toimivaltaa oleva viranomainen. Tällöin päätös kumotaan ja asiassa tehdään uusi päätös, tällä kertaa toimivaltaisen viranomaisen toimesta. Sama pätee tosiasialliseen hallintotoimintaan, mitä tarkastuslautakunnan arviointikin luonteeltaan on. Tämä kuitenkin edellyttäisi kunnallisvalituksen tekoa ja asian ratkaisemista tuomioistuimessa.¹⁵² ”Pahinta”, mitä toimivaltansa ylittäneelle tarkastuslautakunnalle voi tapahtua, on joutua valtuuston erottamaksi. Se, voisiko valtuusto velvoittaa tarkas-

¹⁵² viranomaiseen kohdistuvista menettelyn edellytyksistä Husa & Pohjolainen 2014; 240–241

tuslautakunnan tekemään arviointinsa uudestaan, jos se katsoisi, että lautakunta on astunut toimivaltansa ulkopuolelle lakisääteistä arviointityötään suorittaessaan, on epäselvää. Mikä ettei voisi.

Uskottavampi selitys tarkastussäännön niukkasanaisuudelle on se, että valtuusto on kyllä tarkoittanut antaa tarkastuslautakunnalle toimivallan tarkoituksenmukaisuuden arviointiin, mutta koska kukaan ei ole toimivallan delegoivaa pykälänlisäystä koskaan tuonut sen käsiteltäväksi, eivät valtuutetut ole osanneet tällaista erikseen hallitukselta vaatia, ja siksi tilanne on sääntelemätön, vaikkakin kaikkien osapuolten hiljaisesti hyväksymä. Kyseessä ei ole haudanvakava anarkia, mutta legalistille se avaisi mahdollisuuden interventioon: esimerkiksi tilintarkastaja voisi puuttua tilanteeseen, ainakin pöytäkirjatasolla, koska puhtaan legalistisesta näkökulmasta käsin se rikkoo lakia, mihin puuttuminen puolestaan kuuluu tilintarkastajan toimivaltaan.

Lisäksi asiaa voisi pohtia myös seuraavasta näkökulmasta: miksi esimerkiksi Helsingin ja Nurmeksen tarkastuslautakunnat ovat joutuneet riitelemään kunnanhallitustensa kanssa tarkastussääntöön otettavista toimivaltasäännöksistä, kun samaan aikaan jossain muualla asian korjaamiseksi ei uhraata lainkaan energiaa, vaan asiat hoituvat ”autuaan luonnonoikeudellisessa tilassa” vakiintuneen mutta sääntelemättömän tavan mukaan? Jos tietynlainen arviointi on mahdollista Ilomantsissa ilman sääntöä, niin mihin perustuu se, että se olisi samasta syystä mahdotonta Hyvinkäällä? Kumpi on oikeampi kuntalain *tavoite*: se, että kaikki, mikä on sallittua, on tarkkaan kirjallisesti määritelty, vai se, mitä valtuusto ei erikseen kiellä, on sallittu ilman erillisiä anomuksia?

Viranomaisen toimivallan mahdollisimman tarkka määrittely on perusoikeusmyönteinen laintulkinta ja sellaisena tulkintaristiriidoissa etusijalle asetettava. Tätä perustellaan oikeusvarmuudella: yksilön on tiedettävä etukäteen, mitä hän viranomaisen taholta voi odottaa. Tähän samaan oikeusvarmuuden ideaan perustuu myös viranomaisen toimivaltarajojen jäykkyys.¹⁵³ Mutta mitä on perusoikeusmyönteinen laintulkinta silloin, kun kyseessä on valtuusto ja sen alainen lautakunta? Kenen oikeuksista silloin on kannettava enemmän huolta? Valtuusto on kunnan asukkaiden demokraattisesti valitsema, kun taas tarkastuslautakunnassa vain puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan on pakko olla valtuutettuja. Asiallinen yleistöimivalta tarkastusasioissa on lautakunnalla, mutta asteellinen valtuustolla. Valtuusto päättää kaikesta, mitä se ei erikseen ole muille tahoille delegoinut.

¹⁵³ perusoikeusmyönteisestä laintulkinnasta Laakso 2012; 291; toimivaltarajoista Korte 2011; 23

Tarkastuslautakunnan mahdollisimman hyvä arviointi on valtuuston etu. Tarkastuslautakunta täyttää parlamentaarisen valvontatehtävänsä paremmin, kun se arvioi laajasti verrattuna siihen, kun se arvioi suppeammin. Valtuuston toimivaltaa ei siten millään tavoin vähennetä tai loukata, vaikka tarkastuslautakunta arvioisikin kunnan toiminnan ja talouden tarkoituksenmukaisuutta. Siksi valtuuston tietoisuutta ohjesäännöistä tulisi lisätä, jotta se ei ainakaan tietämättään ja tahtomattaan jättäisi itselleen kuuluvaa informaatiota saamatta ja vaikeuttaisi samalla tarkastuslautakunnan toimintaa.

6.2.3. Tarkoituksenmukaisuus-kriteerien täytyminen kohdekunnissa

Kuntia, joissa tarkoituksenmukaisuutta oli arvioitu, eli omista tutkimuskriteereistäni täyttyi vähintään kolme neljästä, oli kohdekunnista 33 % (6kpl). Kittilä oli rajatapaus, sillä sen arviointikertomuksessa oli arvioitu tavoiteasetantaa laajasti ja esitetty kehitysehdotuksia ansiokkaasti, mutta lautakunta ei ollut vierailut missään eikä käyttänyt sanaa tarkoituksenmukaisuus, joten asettamani kriteereitä se ei täyttänyt. Ottaen huomioon, että yhtä lukuun ottamatta nämä kuusi kuntaa ylittivät muodollisen toimivaltansa tarkoituksenmukaisuusarviointia suorittaessaan, kuntalaki ei niitä tähän suoranaisesti velvoita, eikä niin pienissä kunnissa ole sisäisen tarkastuksen yksikköä, joka kykenisi avustamaan tarkastuslautakuntaa arviointievidenssin hankkimisessa, pidän tulosta erinomaisena. Arviointikertomusten taso oli mielestäni muutenkin melko hyvä, ja rajan vetäminen niihin, jotka sisälsivät tarkoituksenmukaisuusarviointia verrattuna niihin, joiden en tulkinnut sitä sisältävän, osoittautui hankalaksi.

Seuraavaksi kriteereihin, joilla tarkoituksenmukaisuuden osuutta arvioinnissa mittasin. Ensimmäinen kriteeri liittyi arviointievidenssin hankkimiseen. Jos tarkastuslautakunta joutuu suorittamaan arviointinsa pelkkiin papereihin nojautuen, ei arviointi itsessään ole mielestäni kovin tarkoituksenmukaista. Ja jos arviointiprosessi ei ole tarkoituksenmukainen, ei sen kohteen tarkoituksenmukaisuuttakaan voi arvioida kuin enintään teoriassa. Tarkastuslautakunnan pitää oman näkemykseni mukaan jalkautua tarkastuskohteisiin ja mielellään myös tavata palveluiden käyttäjiä, jotta se voisi arvioida tehtyjen päätösten sisällöllistä oikeellisuutta. Muodollisen oikeellisuuden näkee papereista, mutta asiallista ei. Siksi empiirinen evidenssi on yksi tarkoituksenmukaisuusarvioinnin edellytykset ja kriteeri.

Kunta	Asukas- luku ¹⁵⁴	Tarkastussääntö	Arviointi- kertomus	Tarkoituksenmukaisuus- kriteerit kertomuksessa
Ilomantsi	5592	Kuntaliiton mallisääntö	31 sivua	on arvioitu, 4/4
Inkoo	5568	Kuntaliiton mallisääntö	8 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 1/4
Jokioinen	5582	Kuntaliiton mallisääntö	6 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 2/4
Juupajoki	2022	sisältää lisäpykälän	4 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 1/4
Kangas- niemi	5767	Kuntaliiton mallisääntö	11 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 2/4
Kannus	5684	sisältää lisäpykälän	12 sivua	on arvioitu, 4/4
Kittilä	6502	Kuntaliiton mallisääntö	15 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, täyttää kuitenkin kriteerit 2 ja 3 hy- vin
Maalahti	5577	Kuntaliiton mallisääntö	7 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 0/4
Nakkila	5680	Kuntaliiton mallisääntö	3 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 0/4
Parikkala	5503	Kuntaliiton mallisääntö	4 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 2/4
Pihtipudas	4335	Kuntaliiton mallisääntö	6 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 2/4
Pyhtää	5381	antaa toimivallan tarkoituk- senmukaisuusarviointiin	8 sivua	on arvioitu, täyttää kriteerit 1, 2 ja 3
Ristijärvi	1431	Kuntaliiton mallisääntö	3 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 0/4
Rusko	6003	Kuntaliiton mallisääntö	21 sivua	on arvioitu, 4/4
Siikalatva	5870	Kuntaliiton mallisääntö	7 sivua	on arvioitu, 4/4
Sysmä	4145	Kuntaliiton mallisääntö	2 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia, 1/4
Teuva	5642	Kuntaliiton mallisääntö	4 sivua	ei varsinaista tarkoituksen- mukaisuusarviointia 2/4
Tuusnie- mi	2786	Kuntaliiton mallisääntö	11 sivua	on arvioitu, täyttää kriteerit 1,2 ja 3

¹⁵⁴ lähteenä käytetty väestörekisterikeskukseen ilmoitettua tilannetta maaliskuussa 2014

Esimerkkejä tarkoituksenmukaisuusarvioinnista:

henkilöstön autonominen työvuorosuunnittelu on koettu hyväksi (Sysmä), liikuntahallin ilmastointiremontti on ollut kannattava investointi (Ilomantsi), haja-asutusalueiden vesi-osuuskuntiin on ollut liian vähän liittyjiä (Kangasniemi), toria ja satama-aluetta ei ole kehitetty riittävästi (Tuusniemi), e-reseptin käyttöönnotossa on ollut ongelmia (Siikalatva).

Tulevatko tämän kaltaiset asiat esiin pöytäkirjoja ja tilastodataa läpikäymällä tai edes viranhaltijoita haastatteleamalla? Viranhaltijoiden kuuleminen ja selonteot kokouksissa ovat ehdottomasti hyödyllisiä, mutta jos arvioinnin perustaa pelkästään näihin (kirjallisten dokumenttien lisäksi), niin silloin ainakin vaikeasti mitattavan vaikuttavuuden arvioiminen jää kovin ohueksi ja perustuu toisen käden lähteisiin.

Kohdekuntien tarkastuslautakunnista puolet (50 %) oli suorittanut tutustumiskäyntejä ja omakohtaista havainnointia arviointinsa tueksi. Parikkalan lautakunta oli järjestänyt työpajoja, jotka tulkit-
sin omakohtaiseksi havainnoinniksi paremman selvityksen puutteessa. Kaikissa kohdekunnissa tarkastuslautakunta oli dokumenttien tutkimisen ohella vähintään kuullut viranhaltijoita ja luottamushenkilöitä tai osallistunut muiden lautakuntien kokouksiin. Ilomantsissa kaikki hallintokunnat olivat lisäksi täyttäneet itsearviointin, jonka tuloksia lautakunta kertomuksessaan analysoi. Myös asiakastytytyväisyyskyselyitä oli käytetty.

Ristijärven tarkastuslautakunta oli joutunut suorittamaan lakisääteisen arviointinsa pelkästään kolmeen toimintakatsaukseen sekä valtuuston ja kunnanhallituksen kokouspöytäkirjoihin nojautuen, jotka nekin se oli joutunut tulostamaan internetistä. Se moitti arvioinnissaan sitä, ettei internetistä vieläkään saanut kaikkia kokouspöytäkirjojen liitteitä. Tosin kolme viidestä tarkastuslautakunnan jäsenestä oli myös valtuutettuja, joten valtuuston tekemät päätökset eivät voineet olla lautakunnalle täysin vieraita. Mielestäni lakisääteistä arviointitehtävää ei kuitenkaan pitäisi joutua tekemään noin yksipuolisen evidenssin varassa. Myös Pohjois-Suomen aluehallintovirasto on antanut tammikuussa 2012 huomautuksen Ristijärven kunnalle hallintolain hyvän hallinnon periaatteiden ja kuntalain 28§:n vastaisesta toiminnasta aloitteiden käsittelyssä erään valtuutetun kantelun johdosta.¹⁵⁵ Ristijärven arviointikertomus oli hyvin suppea ja epäinformatiivinen, epäilemättä joutuen edellä kerrotuista syistä.

¹⁵⁵ Ristijärven kunnanvaltuuston kokouspöytäkirja 12.6.2013, § 36

Tavoitteiden ”hyvyyden” arviointi on melko subjektiivinen määre, ja siksi hankala kriteeri. Hyvän tavoitteen määritelmän otin teoksesta *Tarkastuslautakunta osana kunnan valvonta- ja arviointijärjestelmää*. Hyvä tavoite on sen mukaan mitattava, yksiselitteinen, kaikkien hyväksymä, ristiriidaton, olennainen ja realistinen käytettävissä olevaan määrärahaan nähden.¹⁵⁶ Myöskään tavoite, jonka toteutumiseen hallintokunta ei omin toimin voi mitenkään vaikuttaa, (esim. ikärakenteen muuttaminen lapsivoittoiseksi) ei ole hyvä. Kun tavoitteen hyvyttä arvioidaan, voidaan samalla ottaa kantaa niihin toimenpiteisiin, joilla tavoitetila on aikaansaatu, eli panosten ja tuotosten väliin suhteeseen. Tämä kriteeri osoittautui hyvin vaikeatulkintaiseksi. Kahdeksan kohdekunnan arviointikertomuksissa (44 %) oli ainakin jonkinlaista hyvyyskannanottoa, verrattuina loppuihin, joissa ei arvioitu tavoiteasetantaa itsessään.

Kolmas tarkoituksenmukaisuusarviointi-kriteerini oli konkretia arvostelun, ehdotusten tai kiitoksen muodossa. Jos arviointi on niin ylimalkaista ja yleispiirteistä, ettei sitä voi kohdistaa mihinkään hallintokuntaan erityisesti, tai siitä ei käy ilmi, mitä tarkastuslautakunta haluaisi asialle tehtävän, ei arviointia voi pitää erityisen onnistuneena. Kuulostaa ainakin laajan laintulkinnan näkökulmasta katsottuna itsestäänselvyydeltä, ja 13 kohdekunnan tarkastuslautakuntaa (72 %) olikin esittänyt muitakin kuin yleisluontoisia huomioita tavoitteiden saavuttamisen arvioinnissaan.

Neljäs arviointikriteerini liittyi sanaan ”tarkoituksenmukaisuus”¹⁵⁷ arviointikertomuksen arvioinnissa. Syynä tämän yksittäisen sanan metsästyksen liittyä pitkälliseen oppiriitaan kuntalain tarkastussäännösten tulkinnasta ja siitä, kuuluuko tarkoituksenmukaisuusarviointi tarkastuslautakunnalle vai ei. Logiikkani menee näin: jos kunnassa tulkitaan, että tarkoituksenmukaisuuden arviointi kuuluu tarkastuslautakunnalle, voi lautakunta olla hanakampi käyttämään kyseistä sanaa arvioinnissaan kuin sellaisessa kunnassa, jossa lakia tulkitaan toisin. Sana olikin mukana viiden kunnan (27 %) arvioinnissa. Merkille pantavaa oli, että Pyhtäällä, jossa ainoana kohdekuntana annetaan tarkastussäännöllä valtuus tarkoituksenmukaisuusarvioinnille, ei tarkastuslautakunta kuitenkaan tuolla sanalla arvioinut.

”Vanhainkodin tilat eivät ole tarkoituksenmukaiset”, toteaa Sysmän tarkastuslautakunta tutustumiskäyntinsä perusteella. Siikalatvassa: ”tarkastuslautakunta ehdottaa valtuustolle toimintojen keskittämistä. Kunnalla ei ole toiminnallisesti tarkoituksenmukaista hajasijoittaa toimintoja useaan paikkaan”. Kannuksessa: ”konsernille asetetut tavoitteet ovat tarkoituksenmukaisia ja riittäviä ja

¹⁵⁶ Ainasvuori et al. 2011; 46–47. Laihasen väitöskirjassa laitetaan tämä hyvän tavoitteen määritelmä Pentti Meklinin nimiin, joten siteeraus on toisen käden lähteestä. Laihanen 2009: 97

¹⁵⁷ Maalahden arviointikertomus oli ruotsinkielinen, joten siitä etsin sanoja ”passande” tai ”ändamålsenligt”.

ne ovat toteutuneet pääosin hyvin muiden paitsi Eskolan Kylätalojen osalta. Kaupungin olisi pitänyt puuttua tilanteeseen jo aiemmin”. Ruskossa: ”tarkastuslautakunta katsoo, että olisi tarkoituksenmukaisempaa, että vanhukset voisivat olla oman kuntansa palvelutaloissa”. Ilomantsissa: ”kuntalaiset ovat entistä aktiivisemmin tuoneet tarkastuslautakunnalle esityksiä kohteista, joiden hoitoa eivät pidä lain- tai tarkoituksenmukaisena”.¹⁵⁸

Pyhtään kunta yllätti myönteisesti paitsi tarkastussääntönsä, myös arviointikertomuksensa osalta. Kertomus oli olennaisesti asioihin keskittyvä, napakasti esitetty ja epäkohtia esiin nostava. Siinä käytettiin termejä ”tarkastuslautakunta ilmaisee huolensa”, ”vaatii”, ”kiinnittää huomiota”, ”muistuttaa” ja ”edellyttää”. Tarkastuslautakunnan esityksen mukaan lautakunnilta ja toimialoilta pyydetään kertomuksessa vastineet tarkastuslautakunnan esiin nostamiin havaintoihin, selvityspyyntöihin ja suosituksiin. Arviointia siis hyödynnetään käytännössä. Kertomus ei ollut pitkä, joten kuntalaiset jaksavat sen vaivatta lukea ja ymmärtävät lukemansa perusteella, mitä on arvioitu ja mitä mieltä lautakunta on ollut. Osa kohdekuntien arviointikertomuksista oli niin pitkiä, luettavuudeltaan vaikeaselkoisia ja toteavia, etteivät tavalliset kuntalaiset välttämättä jaksaa niistä kiinnostua, vaikka ne muuten osoittivatkin lautakunnan perehtyneisyyttä asioiden hoitoon.

Pyhtään lisäksi hyvää arviointia myös tarkoituksenmukaisuusnäkökulmasta sisälsivät Siikalatvan, Ruskon, Kittilän ja Ilomantsin tarkastuslautakuntien kertomukset. Kannuksen kertomus oli johdonmukaisesti jäsennelty, ja täytti kaikki asettamani tutkimuskriteerit, vaikka ei mielestäni muuten sisältänyt niin relevanttia arviointia kuin edellä mainitut. Kittilän arviointikertomus vuodelta 2011 on sen tarkastuslautakunnan mukaan nostettu valtakunnallisessa koulutuksessa esiin esimerkkinä hyvästä arvioinnista ja lautakunta halusi jatkaa samalla linjalla. Ruskon kertomuksessa arvioitiin tavoitteiden toteutumista liikennevaloilla: vihreä toteutunut, keltainen miltei toteutunut ja punainen tavoite, joka ei ole toteutunut. Kaikille näille arvioinneille oli yhteistä se, että valtuustot olivat asettaneet tavoitteet mitattavaan muotoon, jolloin niiden toteutumista oli helpompi arvioida, ja tarkastuslautakunnan jäsenet perustivat arviointinsa monipuoliseen evidenssiin.

Arviointikertomuksen pituus ei sen sijaan ollut kovin olennainen asia arvioinnin hyvyyden mittarina. Esimerkiksi Juupajoen arviointi oli mielestäni paremmin tehty tai ainakin ilmaistu kuin vaikkapa Kangasniemellä tai Parikkalassa, joiden arviointi ei ollut yhtä suoraa. Arvioinnin täytyy olla informatiivista, siis sisältää sellaista tietoa tai perusteltuja kannanottoja, joita valtuutettu tai kunta-

¹⁵⁸ Sysmän arviointikertomus; 2; Siikalatvan arviointikertomus; 5; Kannuksen arviointikertomus; 11; Ruskon arviointikertomus; 19; Ilomantsin arviointikertomus; 20

lainen ei saa muualta, ja joita ilman hänen käsityksensä asioiden tilasta olisi erilainen. Parikkalan arvioinnissa kritiikki oli puettu kysymysten muotoon: ”onko kuntalaisten näkökulmasta katsottuna päätöksenteko etääntynyt?, miten hyvin hankkeille asetetut tavoitteet ovat toteutuneet ja mikä on ollut niiden vaikuttavuus?” sen sijaan, että tarkastuslautakunta itse olisi rohkeasti ilmaissut kantansa. Kangasniemen kertomus puolestaan muistutti hyvin paljon toimintakertomusta, joten voidaan perustellusti kysyä, kummasta asiakirjasta valtuusto on kiinnostuneempi?

6.2.4. Tutkimustulosten yhteenvetoa

Huonommin itse asettamani kriteerit täyttäneitä arviointikertomuksia yhdisti se, että niissä lakisääteistä arviointitehtävää oli toteutettu sanamuodon mukaisen eli suppean tulkinnan hengessä. Huomiot olivat yleisluonteisia, enimmäkseen talouteen ja talouslukuihin painottuvia, ja kehitysehdotukset olivat passiivis-suosittelevassa ”on syytä tehdä”-muodossa. Paperitiedon ja/tai viranhaltijoiden epäilemättä vapaamuotoisten selostusten perusteella oli yritetty päätellä, miten toiminnassa oli onnistuttu. Tarkastuslautakunnan onkin hyvin vaikea toteuttaa muuta kuin lakisääteinen minimi, jos tavoitteita ei ole asetettu tai niissä onnistumista ei voi mitata. Yksikään arviointikertomus ei kuitenkaan mielestäni ollut tasoltaan heikko, vaan ”huonoimmillekin” olisin antanut vähintään välttävän arvosanan. Monissa ainakin ulkoasuun oli panostettu. Useimmissa oli kuvia, lautakunnan puheenjohtajan katsaus, otsikointia, tilastoja tai taulukoita.

Osa kohdekuntien arviointikertomuksissa esitetyistä asioista oli sellaisia, että ne menevät päällekkäin tilintarkastajan tehtävien kanssa. Esimerkiksi tarkastuslautakunnan ei mielestäni tarvitse ottaa kantaa siihen, onko tilinpäätös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukainen vai ei, vaan se on tilintarkastajan tehtävä. Arviointikertomuksessa ei myöskään tarvitse selostaa samoja asioita, mitkä on jo toimintakertomuksessa nostettu esiin. Toimintakertomuksessa on joka tapauksessa esitettävä hallintokunnan itsearviointia tuotetuista palveluista. Tarkastuslautakunnan arvioinnin pitäisikin kohdistua enemmän näihin selvityksiin ja siihen, missä määrin ne kuvaavat kunnan asioiden todellista tilaa, ja etenkin siihen, ovatko ne joiltain osin epäonnistuneet. Eli arvioida arviointia ja ikään kuin antaa siitä valtuustolle toinen, ulkopuolinen, mielipide.

Jos saisin lisätä vielä yhden kriteerin, jolla arvottaisin kohdekuntien arviointitoimintaa– ja valtuuksia, antaisin lisäpisteen saatavuudesta. Kuuden kunnan arviointikertomukset ja yhdeksän kunnan tarkastussäännöt eivät olleet internetissä, vaan jouduin ne toimistohenkilökunnalta erikseen pyytämään. Mielestäni vuoden 2014 Suomessa kuuluu viranomaisen palveluperiaatteeseen (HallintoL 7§) tarjota tiedot tällaisesta lakisääteisestä arvioinnista, puhumattakaan ohjesäännöistä,

kunnan internet-sivuilla. Vaatimus olisi myös julkisuuslain 18§:n tunteman hyvän tiedonhallintatavan mukainen:

viranomaisen tulee (– –) muutoin huolehtia siitä, että sen julkiset asiakirjat ovat vaittomasti löydettävissä ja 20§: viranomaisen on tiedotettava toiminnastaan ja palveluistaan (– –) toimialaansa liittyvissä asioissa(– –) ja huolehdittava siitä, että yleisön tiedonsaannin kannalta keskeiset asiakirjat ovat saatavissa yleisissä tietoverkoissa.

Jos tilintarkastaja huomauttaisi asiasta pöytäkirjassa, ei hän ainakaan toimivaltaansa ylittäisi.

Lopuksi yleistin poikkitieteellisessä hengessä tapaustutkimuksen tulokset tilastollisesti laajemmin kuntakenttään. Laskin keskihajonnan saamieni vastausten prosenttiosuuksista. Tämän avulla laskin virhemarginaalin käyttäen 95 % luottamustasoa, ja sain siitä luottamusvälin. Tilastollinen yleistys pätee alle 7000 asukkaan kuntiin maantieteelliseen sijaintiin katsomatta, mutta otoskoon pienuudesta johtuen virhemarginaalit ovat suuria.¹⁵⁹ Tarkoituksenmukaisuusarvioinnin osalta tilastollinen yleistys koskee ainoastaan vuotta 2012.¹⁶⁰ Edellisenä tai seuraavana vuotena on samassa kunnassa voitu arvioida suppeammin tai laajemmin kuin tutkimusvuotena 2012. Täytyy pitää mielessä, että vuoden 2013 alusta myös valtuustot ja tarkastuslautakunnat toimivat todennäköisesti ainakin osittain uudella kokoonpanolla, joten suurella todennäköisyydellä myös osa tarkastuslautakunnan jäsenistä on vaihtunut, ja tällä luonnollisesti lienee vaikutusta myös tutkimusvuotta seuraavien vuosien arvioinnin sisältöön ja laajuuteen.

Esimerkiksi Kannuksen kunnan tarkastuslautakunta erotettiin valtuuston enemmistöpäätöksellä kesäkuun kokouksessa 2013. Syynä oli se, ettei lautakunta ollut toimintakykyinen eikä nauttinut valtuuston luottamusta. Se oli valittu uuden valtuustokauden alkaessa tammikuussa 2013 ja ehti siis toimia vain viitisen kuukautta ennen erottamistaan. Päätös oli kiireellinen, koska sitä ei ollut mainittu kokouskutsussa, ja se oli siten myös valmistelemaan. Kannuksen valtuusto päätti kuitenkin ottaa asian kiireellisenä käsiteltäväkseen, ja lautakunta erotettiin yksimielisesti samassa kokouksessa. Taustalla oli 24 valtuutetun eli kolmen neljäsosan aloite (Kannuksen valtuustossa on yh-

¹⁵⁹ Otokoko 18, (eli Kuntaliiton mallisääntö käytössä 15 kpl ja varustettuna lisäpykälillä 3 kpl). Otoksesta laskettu prosenttiosuus 83,33 %. Keskihajonta $s = \sqrt{\frac{83,33 \cdot 26,67}{1918}} = 8,7841 \dots$. Tästä virhemarginaali 95 % luottamustasolla on $1,96 \cdot s = 1,96 \cdot 8,7841 = 17,216 \dots \approx 17,2 \% -$ yksikköä. Käyttämäni kaava on yhteiskuntatieteissä yleisesti käytettävä estimaatti, joka antaa tuloksen riittävällä tarkkuudella, mutta ei matemaattisella 100-%:sella tarkkuudella. Koska otos on pieni ja hajonta suuri, yläraja menee tässä tapauksessa yli sadan.

¹⁶⁰ Otokoko 18 (tarkoituksenmukaisuutta ei ole arvioitu 12 kpl ja tarkoituksenmukaisuutta on arvioitu 6 kpl). Otoksesta laskettu prosenttiosuus $33\frac{1}{3} \%$. Keskihajonta $s = \sqrt{\frac{33\frac{1}{3} \cdot 66\frac{2}{3}}{18}} = 11,11 \dots$. Tästä virhemarginaali 95 % luottamustasolla on $1,96 \cdot s = 1,96 \cdot 11,11 \dots = 21,77 \dots \approx 21,8 \% -$ yksikköä.

teensä 36 valtuutettua).¹⁶¹ Tutkimuksessani mukana oleva arviointikertomus on tätä aikaisemman tarkastuslautakunnan aikaansaannos.

Tarkastussäännön osalta tulosten validiteetti on hieman parempi. Tarkastussääntö ei muutu vuosittain eikä edes valtuustokausittain. Se muuttuu silloin, kun valtuusto haluaa sitä muuttaa. Kuntaliitto on laatinut ja lähettänyt mallisääntönsä kunnille 1 pvä. marraskuuta 1996.¹⁶² Saamani tulos kertoo tilanteen keväällä 2014.

Tulokset:

95%:n todennäköisyydellä vähintään 66,1% (noin kaksi kolmasosaa) alle 7000 asukkaan kunnista käyttää tarkastussääntönään Kuntaliiton laatimaa mallisääntöä.

95% todennäköisyydellä vähintään 11,6% ja enintään 55,1% alle 7000 asukkaan kuntien tarkastuslautakuntien arviointikertomuksista sisältää tarkoituksenmukaisuusarviointia.

7. Johtopäätökset

Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa kunnan toiminnan laillisuutta. Missään lainsäätäjän valmisteluaineistossa ei oteta kantaa termiin ”laillisuus” ja siihen, mitä se pitää sisällään. Vakiintuneen tavan mukaan sitä tulkitaan niin kuin se ymmärretään, eli hard law-normin mukaisuuden tarkastamiseksi. Tilintarkastajan keinoina laittomuuksia havaitessaan ovat ilmoitus, huomautus ja muistutus. Näistä ainoastaan muistutus mielletään perinteisessä mielessä sanktioksi, koska se näkyy julkisessa asiakirjassa, ja on yksilöity niin, että sen kohde voidaan tunnistaa. Jos vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä hoidettu asia johtaa virheeseen tai vahinkoon, joka ei ole vähäinen, siitä on muistutettava tilintarkastuskertomuksessa.

Ilmoitus ja huomautus ovat epäselvemmin säänneltyjä. Niitä ei esimerkiksi kuntalaki tunne. Kuntalain aukollisuutta paikkaa tilintarkastuslaki, jonka sääntelemistä raporteista on tapaoikeuden kautta tehty analogisia laajennuksia julkishallinnonkin tilintarkastukseen. Laittomuudesta tai vastoin valtuuston päätöksiä hoidetusta asiasta, joka on vähäinen, pitää reagoida jotenkin muuten kuin muistutuksella, näin voi päätellä myös kuntalaista, kun sitä tulkitsee sanamuodon mukaisesti.

¹⁶¹ Kannuksen valtuuston kokouspöytäkirja 10.6.2013, 56§

¹⁶² Vuorinen 2000; 39

Tarkastuslautakunnalle on ilmoitettava viipymättä havaituista epäkohdista. Tästä käytetään nimitystä tilintarkastajan ilmoitus, eikä sitä säännellä tarkemmin missään. Aikaisemmin lievempiä rikkeitä koskeneet huomautukset on uusissa tarkastussäädöksissä siirretty pois tilintarkastuskertomuksesta, ja epäselvää on, miten niistä kuuluu raportoida. Kaikesta edellä todetusta voi vetää johtopäätöksen, että ilmoitus ja huomautus ovat tarkoituksenmukaisuusharkinnan alaisia asioita, jotka kuuluvat tilintarkastajan toimialaan. Tilintarkastajalle on jätetty vapaa harkinta sen suhteen, miten hän raportoi kaikesta muusta paitsi hard law–rikkeistä, joita ei ole korjattu tilinpäätöksen valmistamiseen mennessä. Ilmoitus ja huomautus on kumpikin hyvä joka tapauksessa antaa kirjallisena. Kumpikaan ei silti ole julkinen raportti. Siten lienee ”sanktiomielessä” melko yhdentekevää, kummalla nimellä epäkohdasta raportoi. Tarkastuslautakunnalle siitä täytyy kertoa joka tapauksessa.

Miten tilintarkastaja reagoi kunnan johtosäännön vastaiseen toimintaan? Onko se kertomus- vai pöytäkirja-asia? Johtosäännön vastaisuuteen on reagoitava, sillä silloin ei ole toimittu valtuuston päätösten mukaan. Itse kallistun sille kannalle, että *periaatteessa* johtosääntö on ”laki” ja kertomusasia. Näin lainsäätäjä on asian tarkoittanut. Muuten lakiin ei olisi otettu ”valtuuston päätösten mukaisuutta”. Johtosääntö asemoidaan siis säädännäisen lain kanssa samalle viivalle, ja jos virhe tai aiheutunut vahinko ei ole ollut vähäinen, tehdään sama muistutus kuin vaikkapa hankintalain rikkomisen ollessa kyseessä.

Kunnan johtosäännön rikkominen kuitenkin harvemmin johtaa virkarikossyytteesen¹⁶³, koska johtosäännöllä on mahdollista antaa vain tarkempia määräyksiä jostain hard law–normilla määritellystä kokonaisuudesta. Jos tämä kokonaisuus on lain mukaan hoidettu, ei yksityiskohtaisempien määräysten noudattamatta jättäminen useinkaan täytä rikoksen tunnusmerkkejä. Tulkintaa vaikeuttaa kuitenkin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä lausuminen, joka on laiminlyötynä kertomusasia, vaikei varsinaisesti laitonta olisikaan.

Pitäisikö kuntalakia raportoinnin osalta sitten muuttaa? Pitäisi, jos lähdetään siitä, että tilintarkastaja on hallinto-oikeudellisessa mielessä viranomainen. Tällöin hän käyttää julkista valtaa kunta-

¹⁶³ Lain tulkinta on hyvin epäselvää asiassa. Viitataan tässä jo tämän tutkielman sivun 16 alaviitteessä esiteltyyn KHO:n ratkaisuun 2005:58, jossa tuomioistuimien katsoi, ettei valtuutettua voi pidättää luottamustoimestaan tämän rikkoessa valtuuston työjärjestystä vastaan. Koska valtuuston työjärjestys on kunnan johtosääntö, ei laintulkitsija pidä sen rikkomista sellaisena virkarikoksena, jonka seurauksena olisi luottamustoimesta (eli tapauksessa ”virasta”) pidättäminen. Vrt. Kuuskoski & Hannus 1965; 80: Johtosääntö on viranomaiselle, jonka toimintaa siinä järjestetään, sitova ohje. Tämä ei saa poiketa johtosäännöstä. Jos niin tehdään, voidaan asianomaiset tuomit rangaistukseen virkavirheestä tuomioistuimessa tai kurinpitoteitse. Johtosääntö velvoittaa myös valtuustoa, joka on sen antanut.

lain alaisia tilintarkastustehtäviä suorittaessaan ja laillisuusperiaate vaatii hänen toimivaltarajojensa täsmällistä ja tarkkarajaista määrittelyä. Kuntalaissa tulisi määritellä täsmällisesti ja yksiselitteisesti, millainen virhe tai aiheutunut vahinko ei ole vähäinen tai vaihtoehtoisesti määrätä, että muistutus tulee antaa aina tiettyjen ehtojen täyttäessä, vaikka virhe tai aiheutunut vahinko olisikin vähäinen.

Samoin tilintarkastuspöytäkirja tulisi legitimoida, kuten on tehty tilintarkastuslaissa. On itse asiassa merkillistä, miten huonosti kuntalaissa säännellään virkamiehen velvollisuuksia verrattuna sopimus oikeudelliseen, yksityiseen, ei-virkamiehen suorittamaan tilintarkastukseen. Kun perusopetuslakiakin tarkennettiin opettajan toimivaltaoikeuksien osalta perusteluna se, ettei virkamies voi itsenäisesti harkita, mitä kaikkea hän saa tehdä (kuten teettää oppilaalla tutkielmia kurinpidollisessa mielessä)¹⁶⁴, niin samaa perustelua tulisi käyttää tilintarkastajankin raportointivelvollisuuksien täsmentämisessä. Tämä lisäisi oikeusvarmuutta: sama tilintarkastaja ei voisi muistuttaa rikkeestä kunnassa A, jos samanmoinen rike johtaisi pelkkään huomautukseen kunnassa B.

Jos taas kuntalain nykyäädöksiä analysoi siitä näkökulmasta, että pyrkii ymmärtämään, miksi ne ovat sellaisia kuin ovat, olettaen, että lainsäätäjällä on nimenomaan tarkoittanut ne sellaisiksi kuin ne ovat, voi tulkintakin olla toinen. Viranomaiselle on tarkoituksella annettu harkintavaltaa. Kyseen tuleen tulee yksityistapauksellinen harkinta tai mahdollisesti asiantuntijaharkinta, Schindlerin harkintavaltaopin viittä kategoriaa soveltaen. Jos kuntalaki tarkoituksella suo harkintaa (tarkoituksenmukaisuusharkintaa) tilintarkastajalle, pitäisi se kuitenkin perustella selvemmin. Samoin pitäisi perustella muillekin valvontaelimille suotu harkintavalta, jos tällainen on ollut lainsäätäjän tahto. Nyt kuntalakia tulkitaan joko ”virkamieslakina” eli ”muuta et sitten saa tehdä kuin tämän” tai sitten ”puitelakina” eli ”kaikki on sallittua, kunhan toimet pysyvät lain määäämissä puitteissa”.

Lainsäätäjän tahto on todennäköisesti ollut puitelainsäädäntö, mutta aika on ajanut ”puitteiden” ohi. Syyllistä oikeudelliselle kehitykselle, jonka uhri kuntalakikin on, hakisin EU:sta. Lissabonin sopimus, joka astui voimaan joulukuun alusta 2009, on jotenkin onnistunut iskostamaan jäsenmaiden lainsäätäjien päähän ajatuksen *annetun toimivallan* autuaaksi tekevästä ideaalista, jota sitten varauksettomasti sovelletaan kaikkeen julkissektorin normistoon, ottamatta huomioon ongelmia, joita tällainen ajattelu väistämättä aiheuttaa. Ainakin annetun toimivallan periaate sopii huonosti puiteluontoisen lainsäädännön kanssa yhdessä sovellettavaksi. Virkamies, silloin kun hän virkamiehen statuksella työtään tekee, ei uskalla käyttää vapaata harkintaa, jonka lainsäätäjällä hänelle on

¹⁶⁴ ks. perusopetuslain uusittu 36.5§ (30.12.2013/1267)

alun perin tarkoittanut antaa, koska luulee toimivansa annetun toimivallan alaisena, ja näin luullessaan on tulkitsijasta riippuen jopa oikeassa.

Teoksessa *Miten meitä hallitaan* määritellään hallinta ongelmia asettavaksi toiminnaksi. Kun jokin asia näyttää vaativan ohjausta, siitä on tehtävä ongelma ja nostettava se näkyville. Ongelmia ja siten hallinnan ”puutetta” esiin nostavat niin ammattilaiset ja eri alojen asiantuntijat kuin painostusryhmät, poliitikot, yritysjohtajat ja media. Ongelmien syynä nähdään jokin käyttäytymisen muoto, ja tätä käyttäytymistä pyritään muuttamaan, jotta ongelma poistuisi. Myös pelkkä kritiikin esittäminen voi olla hallintaa, mutta yleensä ”hallitsija” pyrkii tarjoamaan jotain tekniikkaa asioihin puuttumiseksi.¹⁶⁵

Tämä määritelmä sopii kuvaamaan tarkastuslautakuntien ja kunnanhallitusten välisiä suhteita. Lainsäädäntöön ollaan tyytyväisiä harmonisen yhteiselon aikoina, mutta jos toisen osapuolen käytös koetaan ongelmalliseksi, otetaan lakipykälät oman argumentoinnin tueksi. Vedotaan siihen, että toisen osapuolen ylläpitämä tai vaatima asiantila on itse asiassa laiton. Tilanne, jossa lakia voidaan tulkita kahdella toisistaan poikkeavalla tavalla, puolustaa kummankin osapuolen näkemyksiä.

Kuntalaki on epäselvä tarkastuslautakunnan ja kunnanhallituksen välistä toimivaltaa koskien. Toisaalta voidaan perustellusti esittää kysymys: miten kuntalakia sitten pitäisi muuttaa, jotta se olisi tulkinnallisesti selvempi? Siinä määrätään jo nyt, että tarkastuslautakunnan on valmisteltava tarkastukseen liittyvät asiat. Jos kunnissa tulkitaan, että tarkastussääntö ei ole tarkastukseen liittyvä asia, niin onko se lainsäätäjän vika? Eikö vikaa ole enemmänkin kuntien valtuustoissa, jotka voisivat halutessaan erottaa hallituksia ja lautakuntia, esittää aloitteita ja toivomusponsia ja järjestää lähetekeskusteluja? Valtuuston passiivisuus voi olla ongelma jonkin tahon kannalta, toisen tahon kannalta se taas voi olla siunaus, mutta sitä on vaikea lainsäädännön keinoin korjata.

Antaako kuntalaki toimivaltaa tarkastuslautakunnan vapaalle harkinnalle? Antaa ja ei anna, molempia vieläpä sanamuodon mukaan. Ongelma kulminoituu sanaan ”arvioida”, ja siihen, millainen merkityssisältö sille halutaan antaa. Puhtaan reaalipragmaattisen argumentoinnin keinoin voidaan kysyä, millainen arviointikertomus tarkastuslautakunnan on tarkoitus antaa, jos se saa vastata vain: ”kyllä” tai ”ei” tavoitteiden toteutumisen arviointina. Tällainen arviointi olisi valtuuston kannalta käytännössä hyödytön, ja valtuustoa vartenhan arviointia juuri tehdään. Perustelut puoles-

¹⁶⁵ Miller & Rose 2010; 92

taan edellyttävät tarkoituksenmukaisuusharkintaa. Jos lain tasolla asiaan haluttaisiin puuttua, niin yhden sanan vaihtaminen ”arvioitava ovatko”, muotoon ”arvioitava miten”, olisi tervetullut muutos. Muuten en itse lakia tältä osin muuttaisi.

Sen sijaan tarkastussäännöstä pitäisi voida tehdä juuri sellainen kuin tarkastuslautakunta itse katsoo tarkoituksenmukaisimmaksi. Jos kunnanhallitus ei säännön kaikista pykälistä pitäisi, sen jäsenten tehtävänä olisi yrittää saada valtuuston enemmistö ennen äänestystä omien näkemystensä taakse. Tätä kutsutaan politiikaksi. Lainsäädännön keinoin ei mielestäni saavuteta haluttua lopputulosta, vaan oikeusvarmuus vaatisi tuomioistuinratkaisun tai pari. Asiasta olisi siis hyvä saada oikeuskäytäntöä. Osittain kunnallisvalitusten tekoa varmasti hillitsee viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden mahdollisuus kysyä Kuntaliiton lakiasiantuntijoilta neuvoa laintulkinnassa, mutta mielestäni epäselvä oikeustilanne vaatisi useamman auktoriteetin perustellun kannanoton.

Millainen sitten on tarkastuslautakuntien laatimien arviointikertomusten oikeudellinen asema? Tämän aseman selventäminen vaatisi kyllä tarkennuksia lakiin. Nythän kuntalaissa ei ole mitään määräyksiä arvioinnin laajuudesta tai esittämistavasta. Toinen vaihtoehto olisi antaa nämä määräykset tarkastussäännöllä, mikä johtaisi variaatioon eri kuntien arvioiden välillä. Variaatiotahan ne sisältävät jo nyt. Lisäksi arviointikertomuksista määrääminen tarkastussäännöllä pakottaisi kunnat päivittämään sääntöään ja kiinnittämään huomiota sen muihinkin pykäliin ja niiden ajantasaisuuteen. Kuntalain 50§:ään pitäisi siis ottaa määräys siitä, että arvioinnin tarkempi sisältö ja toteutus määritellään tarkemmin tarkastussäännöllä, jonka valtuusto hyväksyy.

Kuntalaki mahdollistaa tosin jo nyt arviointikertomuksesta määräämisen johtosäännöllä, koska 50§:ssä määrätään, että ”ainakin” sen tuntema lista asioista tulee sisällyttää valtuuston hyväksymiin johtosääntöihin. Kuntalaki määrää siis jälleen vain sääntelyminimin, jota voisi kuntakohtaisesti laajentaa. Jotta näin todellisuudessa myös tapahtuisi, olisi pykälää hyvä tarkentaa. Käsitteellisiä tarkennuksia kuntalakiin on tehty aiemminkin, muun muassa ”ja riskienhallinnasta” (lisäys pykälään 50.15), joka astui voimaan 15.6.2012.

Tässä tutkielmassa on pohdittu viranomaisen vapaata ja sidottua harkintaa. Mikä tekee tarkastuslautakunnan lakisääteisestä arvioinnista sidottua, kun kuntalaki kerran ei siitä yksityiskohtaisesti määrää? Toimivallan puute, jos tarkoituksenmukaisuusarviointiin ja/tai erillisraportointiin ei ole erikseen tarkastussäännössä annettu mahdollisuutta. Toimivallan puute ei kuitenkaan vaikuta kunnia paljon haittaavan, sillä oman tutkimukseni perusteella kolmasosa pienistä kunnista arvioi tar-

koituksenmukaisuutta ilman toimivaltaa, todennäköisesti hallitustensa ja valtuustojensa siunauksella.

Sääntöjä ei ole sen kummemmin ajateltu, vaan ne on otettu valmiina ”pakkona” ylemmältä taholta, Kuntaliitolta. Loput kaksi kolmasosaa kunnista joko arvioivat tarkoituksenmukaisuutta toimivallan kanssa (kuten isot kaupungit)¹⁶⁶ tai sitten ne eivät arvioi tarkoituksenmukaisuutta lainkaan. Tämä joko siksi, ettei niillä ole siihen toimivaltaa eli niissä luetaan tarkastussääntöä ”kirjaimellisesti”, tai sitten siksi, etteivät niiden tarkastuslautakunnat halua tai osaa arvioida toiminnan tarkoituksenmukaisuutta, vaikka niille suotaisiin tähän mahdollisuus.

Jälkimmäinen tilanne on itse valittu eikä siis sellaisena ongelma. Pakko ei ole arvioida kuin lakisääteinen minimi, mikä viittaa kyllä/ei-tasoon. Muuhun ei kuntalaki sanamuotonsa mukaan velvoita. Osaaminen puolestaan on resurssikysymys. Tarkastuslautakunnan on saatava koulututtua, jos se kokee siihen tarvetta, mikä taas voi olla hankalaa, jos kunnanhallitus valmistelee määrärahasien tarkastusta varten. Tarkastuslautakunta kantaa tarkastuksesta poliittisen vastuun, ja sen on siksi saatava tätä varten riittävät resurssit. Jos halua ja osaamista sen sijaan löytyisi, mutta arvioinnin käytännön toteutus jää toimivallan puuttumisen vuoksi vajaaksi, on silloin kuntalakia tulkittu väärin.

”Toimivallaton” toiminta on myös ongelmallinen, koska se on merkki mielivallasta ja oikeusvarmuuden puutteesta. Ei tarvittaisi kuin yksi valtuuston kokous, ja toimivaltakysymys olisi sillä hoidettu, kunhan poliittista tahtoa riittää. Minusta Kuntaliitto voisi lähettää paimenkirjeen kuntiin ja kehottaa niitä johtosääntöjensä perusteelliseen päivitykseen, koska omatoimisuutta on odotettu jo kohta parikymmentä vuotta. Samalla Kuntaliitto voisi perustella kannanottonsa siitä, mitä mieltä se on tarkastuslautakuntien tarkoituksenmukaisuusarvioinnista, erillisraportoinnista ja asioiden valmistelusta. Kuntaliiton auktoriteetti on ainakin pienissä kunnissa horjumaton, joten tämänkaltaisen muistaminen saisi taatusti kunnissa aikaan jonkinlaista vipinää asian tiimoilta. Ainakin asia nousisi agendalle, ja jos valtuusto sitten päättäisi olla tekemättä johtosääntöihin mitään muutoksia, niin kyseessä olisi tietoinen, demokraattinen päätös. Jotenkin tuntuu, että valtuustojen passiivisuus on suureksi osaksi tiedon puutteesta johtuvaa.

¹⁶⁶ Kunnissa, joissa tarkoituksenmukaisuusarvioinnin sallittavuus on tarkastussääntöön kirjattu, käytetään niin samantyyppistä ilmaisua *arvioida hallinnon ja taloudenhoidon sekä palvelutoiminnan tarkoituksenmukaisuutta*, että todennäköisesti näillä sanoilla ilmaistua lisäpykälää on myös suositeltu jossain Kuntaliiton järjestämässä koulutuksessa.

Kuka vallitsevasta tilanteesta hyötyy? Kunnanhallitukset. Niille on siirtynyt valtaa tarkastuslautakunnilta, sitä valtaa vapaaseen harkintaan, jonka kuntalaki tarkastuslautakunnille puitelakina soisi. Tämä valta taas on suoraan pois valtuustojen vallasta, koska tarkastuslautakunta on valtuuston alainen ja sen palvelija. Tilintarkastaja voisi puuttua tilanteeseen, omasta mielestäni hänen jopa täytyisi puuttua siihen, sillä hän ei ainakaan tarkastuslautakunnan sihteerinä toimiessaan voi olla täysin tietämätön siitä, mitä lautakunnan kokouksissa pohditaan ja suunnitellaan. Mutta mitä tilintarkastaja voi tehdä, jos Kuntaliiton kannanotto asiaan on pyydetty ja saatu, ja sitä tulkitaan tarkastuslautakuntakielteisesti, eikä valtuusto nouse kapinaan lautakuntansa toimivallan puolesta?

Tilintarkastaja ei saa sekaantua päivänpolitiikkaan ja sellaisina toimivaltakiistat kunnan eri hallintoelinten välillä kyllä yleensä nähdään. Laihanen sai väitöstutkimuksessaan tuloksen, että myös tarkastuslautakuntien ohjeistaminen olemaan puuttumatta operatiiviseen johtamiseen on johtanut lautakuntien tarpeettomaankin varovaisuuteen johtamisen arvioinnissa ja kehitysehdotuksia sisältävien johtopäätösten esittämisessä. Tämä ”kielto” estää Laihasen mukaan tarkastuslautakuntien arvioinnin omaehtoista kehittymistä.¹⁶⁷ Tutkimuskirjallisuudessa törmäsin jatkuvasti samansuuntaisiin väitteisiin siitä, ettei päivänpolitiikkaan sekaantuminen sovi sen enempää tilintarkastajalle kuin tarkastuslautakunnallekaan.¹⁶⁸ Tähän vetosivat myös kunnanhallitukset, kun niille ehdotettiin tarkastussääntöjen päivittämistä. Väitteen, jota luultavasti tulkitaan kärjekkäämmin, kuin miksi se on tarkoitettu, alkuperäislähde on todennäköisesti Harjula&Prättälän kuntalain kommentaari (ajatus toistuu useammassa painoksessa), sillä kuntalain valmisteluaineistossa ei tällaista ole mainittu. Mikä on päivänpolitiikkaa ja kuka/ketkä siihen saavat kuntalain mukaan sekaantua ja miksi ulkoisen valvontaorganisaatio ei siitä saisi mitään sanoa?

Kuntalain 54§:n mukaan ”valtuusto kokoontuu päättäminsä aikoina ja myös silloin, kun valtuuston puheenjohtaja katsoo sen tarpeelliseksi tai jos kunnanhallitus tai vähintään neljäsosa valtuutetuista sitä pyytää”. Käytännössä pienten kuntien valtuustot kokoontuvat 2–3 kuukauden välein eli kuudesta–neljään kertaa vuodessa. Päivänpolitiikkaa tehdään siis luultavasti kunnanhallituksissa ja lautakunnissa. Paitsi tarkastuslautakunnissa, joissa päivänpolitiikkaan sekaantuminen ei siis ole sopivaa. Harjula–Prättälän kuntalain kommentaarissa tunnutaan olevan huolissaan tarkastuslautakunnan jäsenten kaksoisroolista sekä arvioijina että valtuutettuina. Tämä on kuitenkin rakenteelli-

¹⁶⁷ Laihanen 2009; 249, 253, ks. myös 110

¹⁶⁸ Vrt. HE 71/2006 vp; eduskunnan tarkastusvaliokunnasta: ”Tarkastusvaliokunnan toiminnassa korostuu oma-aloitteinen toiminta niin, että valiokunnalla on oikeus ottaa omasta aloitteestaan käsiteltäväkseen asioita ja toimittaa ne mietinnön muodossa täysistunnolle. Näissä aiheissa tulee keskittyä eduskunnan kannalta merkittäviin havaintoihin puuttumatta **päivänpoliittisiin** kysymyksiin”. Olisiko täältä otettu analogiaa kuntien tarkastuslautakuntien toimivaltatulkintoihin?

nen ongelma, eikä sitä voi tyydyttävästi ratkaista niin kauan kuin luottamushenkilöarviointi on olemassa.

Kuntalain kommentaari lienee kunnissa – etenkin pienissä, koska isoissa kaupungeissa on lakiosaamista omastakin takaa – jonkinlaisen ”raamatun” asemassa, ja koska ”raamatussa sanotaan”, ettei ulkoisen valvonnan keinoin saa sekaantua päivänpolitiikkaan, niin silloin siihen ei sekaannuta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että valtuusto käsittelee ne asiat, jotka ”päivänpolitiikan itse-oikeutetut tekijät” eli kunnanhallituksen jäsenet, sen päätettäväksi tuo. Ja jos kunnanhallitus ei halua päivittää tarkastussääntöä, sitä ei päivitetä. Pelkkä toive siitä, että sitä joskus päivitetäisiin, voidaan tyrmätä päivänpolitiikkaan sekaantumisenä ja sehän on kuntalain mukaan kielletty.

Kuntalakia tulkitaan siis karrikoidusti siten kuin Kuntaliitto sitä tulkitsee. Joskus joku yksittäinen luottamushenkilö tai valveutunut kunnan asukas saattaa tehdä kunnallisvalituksen epäselvästä ja tulkinnanvaraisesta laillisuusasiasta, (ollessaan itse eri mieltä kuin enemmistö) mutta pääsääntöisesti tulkinta-auktoriteetti on edunvalvontajärjestö. Sieltä lähetetään valmiit säännöt ja suositukset, ja asioiden valmistelu helpottuu, kun valtuutetuille tarjottava informaatio voidaan näin ”ottaa annettuna”. Epäilen, että hyvin paljon ”Kuntaliitto–itsehallinnossa” on kyse joko mukavuudenhalusta tai vaihtoehtoisesti päinvastaisesta eli kiireestä. Yhtä kaikki, asioista ei viitsitä tai ehditä muodostaa omaa kantaa, vaan kannat omaksutaan valmiina. Ainakin pienissä kunnissa viranhaltijoiden määrää on vain vähennetty viimeiset parikymmentä vuotta, tosin kuntaliitosten yhteydessä saatava liittyvän kunnan viranhaltijoiden viiden vuoden irtisanomissuoja on saattanut tuoda kunnantaloön lisää valmistelevaa henkilökuntaa ja kuka tietää myös konsensuksen kyseenalaistavaa kapinamiel-tä¹⁶⁹.

KHO:n ratkaisukäytännön perusteella tuomioistuin liputtaa hyvin usein valtuuston ehdottoman päätösvallan puolesta, kun taas Kuntaliitto tuntuu pitävän enemmän tilivelvollisten puolta. Tilintarkastaja asettuneen tässä vastakkainasettelussa yleensä Kuntaliiton puolelle, ”raamattunsa” luke-neena. Jos tarkastuslautakunnat pelkäävät kunnanhallitusten syytöksiä päivänpolitiikkaan sekaantumisista, niin sitä suurempi on pelko tilintarkastajalla, joka pelkää vielä riippumattomuutensakin puolesta, eikä halua hankaluuksia myöskään työnantajalleen. JHTT-tarkastajia on (vielä) lukumää-

¹⁶⁹ Kapinamielestä yhtenä esimerkkinä Turun Sanomien artikkeli 21.12.2011, jossa kuntauudistuskapinalliset kunnat harkitsivat Kuntaliitosta eroamista ja uuden edunvalvontajärjestön perustamista. Kapinakunnat olivat kaikki pieniä. <http://www.ts.fi/uutiset/kotimaa/291120/Kapinalliset+puuhaavat+joukkoeroa+Kuntaliitosta++hahmotelmissa+uusi+jarjesto>. Viiden vuoden irtisanomissuojasta. ks. kuntajakolaki (1698/2009) 29§

räisesti melko vähän¹⁷⁰, ja suuri osa tilintarkastusta suorittavista henkilöistä (avustavista tarkastajista) on yksityissektorin kelpoisuuden saaneita tai muuten vähäisen kuntakokemuksen omaavia. Heillä voi olla iso kynnyks alkua neuvoa tarkastuslautakuntaa sen oikeuksien penäämisessä, etenkin, jos lautakunta itse ei tunnu olevan asemastaan lainkaan huolissaan.

Laihanen väitöstudkimuksessaan (Jortikka pro gradussaan oli samoilla linjoilla) esittää, että tilintarkastajan vahva panos tarkastuslautakuntien arviointityöhön on tehnyt arvioinnista mielenkiinnostonta. Hän on minunkin mielestäni oikeassa, vaikka oman tutkimukseni valossa tilintarkastajien kädenjälki ei juurikaan kohdekuntien arviointikertomuksissa näkynyt, paitsi niissä kunnissa, jotka nimenomaisesti olivat tilintarkastajan tähän tehtävään palkanneet. Hänen aineistonsa oli kuitenkin paljon laajempi kuin omani, ja perustui muun muassa haastatteluihin ja omaan kokemukseen, koska Laihanen on itse toiminut tarkastuslautakunnan puheenjohtajana.

Esitän omien tulosteni pohjalta yhden varteenotettavan syyn tarkastuslautakuntien arviointien mielenkiinnottomuudelle: (suurimmaksi osaksi aiheeton) pelko toimivallan puutteesta. Tarkastuslautakunnat eivät käytä toimivaltaansa optimaalisesti ja turvautuvat arvioinneissaan tilintarkastajan havaintoihin ”paremman puutteesta” ja luottaen siihen, että hänen ”mielipiteensä” eivät ainakaan ole vääriä. Tarkastuslautakunnat voivat piiloutua tilintarkastajan auktoriteetin taakse havaintojaan esittäessään, koska eivät uskalla lausua omiaan, pelätessään syytöksiä päivänpolitiikoinnista. Tilintarkastajan asennetta puolestaan kuvaa ”ei kuulu minulle”-tyyppinen ajattelu. Hän keskittyy leimallisesti vain laillisuuden tarkastukseen, ajatellen, että kyllä tarkastuslautakunta hoitaa oman osansa, ja jos ei hoida, kuuluu asia joka tapauksessa ”päivänpolitiikkaan” eikä siis ainakaan hänelle. Molempia osapuolia vaivaa tietynlainen varovaisuus ja lakiminimin täyttäminen, joka on sääntelyn aukollisuuden sanelemaa ja suppean tulkinnan mukanaan tuomaa.

Palaan tutkielman pääkysymykseen: Missä laajuudessa kunnan ulkoisen valvonnan keinoin voidaan puuttua kunnan hallinnon tarkoituksenmukaisuuteen? Voimassa oleva oikeus (lähinnä kunta- ja hallintolaki) antaa suhteellisen laajat valtuudet, koska tarkoituksenmukaisuusarviointia ei sanamuodon mukaan kielletä kummankaan valvontaelimen kohdalla. Tapaoikeus legaalilähteenä asemoituu jyrkemmin ”ei ole syytä arvostella laillisten päätösten tarkoituksenmukaisuutta”, tilintarkastajan suorittamaan tarkoituksenmukaisuusarviointiin. Perusteluna on se, että se on tarkastuslau-

¹⁷⁰JHTT-auktoisoiuua tilintarkastajia on valtiovarainministeriön ylläpitämän listan https://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/tarkastajat_suomi.pdf mukaan tällä hetkellä 346 kpl

takunnan tehtävä. Samaa kantaa edustaa lainvalmisteluaineisto. Luottamushenkilötarkastus on luonteeltaan tarkoituksenmukaisuustarkastusta, lukee kuntalain esitöissä¹⁷¹.

Tiivistetysti: tilintarkastaja voi melko pitkälle tarkoituksenmukaisuusperustein harkita, miten hän raportoi tarkastuskohteessa havaitsemistaan epäkohdista. Muutama joustava normi sisältyy kunta-laissa säänneltyihin tehtäviin, esimerkiksi sanan ”asianmukaisesti” tulkinta mahdollistaa tiettyä vapaata harkintaa. Laillisten jo tehtyjen päätösten tarkoituksenmukaisuutta ei voi arvostella, ja arvostelulla tarkoitetaan tässä yhteydessä muistutuksen tekoa. Valmistelua sen sijaan saa arvostella ja ilmeisesti tilintarkastajilta toivottaisiinkin enemmän aktiivisuutta valmistelun asianmukaisuuden tarkastamisessa. ”Puuttuminen” merkitsee tässä yhteydessä ilmoitusta tai huomautusta.

Tarkastuslautakunta sen sijaan saa voimassa olevan oikeuden mukaan puuttua hallinnon tarkoituksenmukaisuuteen, koska koko valvontaelin on tätä varten perustettu. Se kantaa puuttumisistaan poliittisen vastuun eli saattaa joutua erotetuksi, jos valtuusto ei pidä sen toiminnasta, tai katsoo sen muuten sopimattomaksi hoitamaan tehtäviään. Omasta mielestäni tarkoituksenmukaisuusarviointin sallivan määräyksen kirjaamisen vaatiminen tarkastussääntöön vaikuttaa sekin legalistiselta saivartelulta, koska lautakunta on saanut toimivallan tähän jo syntyessään. Lainsäätäjä ei sen tarkoituksenmukaisuusarviointia ole halunnut sitoa, mutta tulkitsijasta riippuu, miten sidottuna sen harkintaa pidetään. Kuntalakia tulee täsmentää ulkoisen valvonnan toimivaltakysymysten osalta, ja muutaman idean olen itsekin esittänyt.

Jatkotutkimusehdotuksia: hyvin mielenkiintoinen olisi oikeusdogmaattinen tutkimus kuntakonsernin tarkastuksesta ulkoisen valvonnan toimivallan näkökulmasta, koska lainsäädäntö on siinä asiassa vielä paljon aukollisempaa ja tulkinnanvaraisempaa kuin peruskunnan kohdalla, ja nykyinen yhtiöittämis- ja säätiöittämisinto tulee todennäköisesti lisäämään konsernivalvonnan tarvetta rajusti lähivuosina. Law in action-näkökulmasta tapaustutkimus tilintarkastajien laintulkinnasta hallinnon tarkastuksessa: vaatisi useamman teemahaastattelun ja/tai lomakekyselyn. Miten sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan puutteet näkyvät tilintarkastuskertomusten mukautuksissa? Kuntaliiton roolista voisi tehdä tutkimuksen myös kuntien luottamushenkilöitä ja viranhaltijoita haastattele-malla.

¹⁷¹ HE192/1994